

ΠΑΝΤΕΙΟΝ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

PANTEION UNIVERSITY OF SOCIAL AND POLITICAL SCIENCES



ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ «ΕΦΗΡΜΟΣΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ»

Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα και τα μέτρα αντιμετώπισής της την περίοδο της
δημοσιονομικής προσαρμογής

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Φανή Μικέλη

Αθήνα, 2018

Τριμελής Επιτροπή

Νικόλαος Τάτσος, Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου (Επιβλέπων)

Ματθαίος Λαμπρινίδης, Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου

Σαράντης-Ευάγγελος Λώλος, Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου



Copyright © Φανή Μικέλη

All rights reserved. Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας διπλωματικής εργασίας εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα. Ερωτήματα που αφορούν τη χρήση της διπλωματικής εργασίας για κερδοσκοπικό σκοπό πρέπει να απευθύνονται προς το συγγραφέα.

Η έγκριση της διπλωματικής εργασίας από το Πάντειον Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών δεν δηλώνει αποδοχή των γνώμων του συγγραφέα.

Περιεχόμενα

Γραφήματα	4
Περίληψη	5
Abstract	6
Κεφάλαιο πρώτο. Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα	8
1.1 Η έννοια της Φοροδιαφυγής	8
1.2 Παράγοντες που ευνοούν τη φοροδιαφυγή στην Ελλάδα	10
1.3 Οι Συνέπειες της Φοροδιαφυγής στην Ελληνική οικονομία και κοινωνία	11
1.4 Το μέγεθος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα	12
Κεφάλαιο δεύτερο. Μέτρα φορολογικής πολιτικής στην περίοδο της δημοσιονομικής κρίσης	15
2.1 Απλοποιημένο φορολογικό σύστημα	18
2.2 Αναδιάρθρωση της Φορολογικής Διοίκησης και εκσυγχρονισμός των φορολογικών υπηρεσιών	21
2.3 Χρήση πλαστικού χρήματος και ηλεκτρονικές συναλλαγές	25
2.4 Ηλεκτρονική καταγραφή συναλλαγών	28
2.5 Εντατικοποίηση φορολογικών ελέγχων και άμεσος εντοπισμός φορολογικών παραβάσεων	29
2.6 Ανταλλαγή και διασταύρωση πληροφοριών	34
2.7 Ευνοϊκή μεταχείριση εθελοντικής δήλωσης εισοδημάτων	36
2.8 Κυρώσεις και πρόστιμα	37
2.9 Δημιουργία Φορολογικής συνείδησης και ενίσχυση Φορολογικής Συμμόρφωσης	39
2.10 Μείωση φορολογικών συντελεστών	41
2.11 Απενεργοποίηση ΑΦΜ φυσικών προσώπων	42
2.12 Πάταξη λαθρεμπορίου	42
Κεφάλαιο τρίτο. Αποτελέσματα φορολογικών ελέγχων	45
3.1 Ποσοτικά αποτελέσματα φορολογικών ελέγχων	45
3.2 Ενδεικτικοί έλεγχοι Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π και ΔΟΥ	46
3.3 Λίστες φορολογικών παραβάσεων και εισπραξιμότητα προστίμων	47

Κεφάλαιο τέταρτο. Φοροδιαφυγή και Ευρωπαϊκή Ένωση	49
4.1 Η συμβολή της Ευρωπαϊκής Ένωσης	49
4.2 Δράσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.....	50
4.2.1 Μέτρα για την καταπολέμηση της απάτης	50
4.2.2 Μέτρα για την αμοιβαία συνδρομή είσπραξης φόρων και δασμών.....	52
4.2.3 Μέτρα για τη διοικητική συνεργασία.....	53
4.2.4 Μέτρα για την είσπραξη ΦΠΑ.....	54
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	56
Βιβλιογραφία	58

Γραφήματα

Γράφημα 1. Συναλλαγές με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής ανά κάτοικο (2014).....	26
--	----

Περίληψη

Η οικονομική ύφεση η οποία εντάθηκε το 2010 κατέδειξε τη δημοσιονομική κατάσταση της χώρας και τις αδυναμίες της. Βασικοί στόχοι αποτέλεσαν και αποτελούν ο δημοσιονομικός και οικονομικός επαναπροσανατολισμός βασιζόμενος σε διαρθρωτικές δομικές αλλαγές. Στα πλαίσια ενός Κράτος Δικαίου η φορολογική πολιτική που έχει σκοπό την κάλυψη των δημοσίων δαπανών του κράτους και την ενίσχυση του δημόσιου ταμείου του, θα πρέπει να εμπνέεται από την ιδέα της κοινωνικής δικαιοσύνης και της κοινωνικής ευημερίας. Απώτερος σκοπός είναι η δημιουργία ενός φορολογικού συστήματος το οποίο θα έχει κυρίως τα χαρακτηριστικά της σταθερότητας, της αποτελεσματικότητας, της διαφάνειας και της δικαιοσύνης. Ωστόσο, στη σημερινή εποχή της οικονομικής κρίσης, αμφισβητείται εάν ακολουθούνται δίκαιες φορολογικές πολιτικές. Θεωρείται πως η νομοθετική προσπάθεια δεν επιφέρει τα αναμενόμενα επιθυμητά αποτελέσματα αναφορικά με τον περιορισμό των οικονομικών εγκλημάτων συνολικά αλλά και συγκεκριμένα της φοροδιαφυγής.

Τα οικονομικά εγκλήματα και συγκεκριμένα το εξεταζόμενο αδίκημα της φοροδιαφυγής αποτελεί ένα διαχρονικό φαινόμενο το οποίο συνιστά μέρος της παγκόσμιας και της ελληνικής πραγματικότητας. Η χρηματοπιστωτική και οικονομική κρίση, τα χαρακτηριστικά των αγορών της οικονομίας καθώς και οι εκάστοτε συνθήκες διαφοροποιούν την εμφάνιση, την έκταση και την ένταση του φαινομένου. Στη σύγχρονη εποχή η πάταξη της φοροδιαφυγής αποτελεί αντικείμενο προς συζήτηση όχι μόνο του κάθε κράτους ξεχωριστά αλλά αποτελεί μέρος μιας συλλογικής προσπάθειας και συνεργασίας παγκόσμιας εμβέλειας. Ο ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης) και η Ευρωπαϊκή Ένωση αναπτύσσουν ανάλογες δράσεις. Ανέκαθεν βρισκόταν στις πολιτικές ατζέντες των πολιτικών κομμάτων με αμφισβητήσιμα αποτελέσματα παρά τις πληθώρα πολιτικών πρωτοβουλιών και νομοθετικών προσπαθειών.

Η παρούσα διπλωματική αποσκοπεί στην προσέγγιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής, ο προσδιορισμός του οποίου καθίσταται δύσκολος εξαιτίας των συνεχών νομοθετικών μεταβολών και της ασάφειας των εννοιών. Γίνεται μια προσπάθεια διατύπωσης των τρόπων αντιμετώπισης του φαινομένου κατά τα χρόνια της δημοσιονομικής κρίσης στην Ελλάδα με άξονα τις νομοθετικές προβλέψεις.

Στο πρώτο κεφάλαιο λοιπόν της διπλωματικής επισημαίνεται η έννοια της φοροδιαφυγής, οι παράγοντες που την επηρεάζουν, οι συνέπειες και το μέγεθός της.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται μνεία στο νομοθετικό φορολογικό πλαίσιο κατά την περίοδο της δημοσιονομικής αναπροσαρμογής στην Ελλάδα σε μια προσπάθεια ενίσχυσης των δημόσιων εσόδων και περιστολής της φοροδιαφυγής.

Στο επόμενο κεφάλαιο αναφέρονται ενδεικτικά τα αποτελέσματα των φορολογικών ελέγχων και λοιπών μέτρων.

Τέλος, στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά στις δράσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στα πλαίσια της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και άλλων φορολογικών αδικημάτων.

Abstract

The economic recession which has been intensified in Greece since 2010 revealed the country's actual economic situation along with its weaknesses. The main goals that were set and are currently into force focus on a new fiscal and financial approach based on structural changes. For the implementation of this financial restructuring it is necessary to adopt a tax policy aiming, among other things, to the coverage of government expenditure, the increase of public revenues, the tackling of tax evasion and other economic offences, as well as the creation of a tax system that will bring stability, efficiency, transparency and justice. However, despite the legislative effort that has been made so far, there are serious doubts as to whether or not the tax policies adopted are inspired by the feeling of social justice and prosperity and whether or not they deliver the desired results.

Economic offences, and more specifically the underlying offence of tax evasion, represent a persistent phenomenon and an integral part of the global and Greek reality. The financial and economic crisis, the characteristics of market economies and the prevailing conditions diversify the emergence, the extent and the intensity of the phenomenon. The tackling of tax evasion should be not only the subject of a state level debate, but also the object of a

collective effort and cooperation of a global scope, within whose framework the OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) and the European Union undertake relevant actions.

The present thesis intends to approach the tax evasion phenomenon, the determination of which has become excessively difficult due to constant legislative amendments and to concept ambiguities. Based on the current legislative provisions, this is the attempt of an approach of the tax evasion phenomenon and the relevant treatment policies adopted during the years of the Greek fiscal crisis, in particular from 2010 until today. More specifically:

The first chapter analyses the concept of tax evasion, the factors influencing it, the consequences and the extent of its occurrence in Greece.

The second chapter refers to the legislative tax framework in force during the implementation of fiscal adjustments in an attempt to increase public revenues and reduce tax evasion.

The third chapter indicatively presents cases of tax audits performed in Greece, their results and their impact on public revenues.

Last but not least, the fourth chapter concentrates on the policies adopted by the European Union against tax evasion, within the framework of tackling tax fraud and other tax offences.

Κεφάλαιο πρώτο

Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα

1.1 Η έννοια της Φοροδιαφυγής

Η φοροδιαφυγή αποτελεί μέρος της κοινωνικής και οικονομικής παθογένειας της Ελλάδας, ένα φαινόμενο το οποίο διογκώνεται και δύσκολα δύναται να περιοριστεί παρά τις νομοθετικές προσπάθειες. Η επίδραση της φοροδιαφυγής είναι εμφανής σε κοινωνικό επίπεδο, σε δημοσιονομικό επίπεδο καθώς και στο επίπεδο της οικονομικής ανάπτυξης και εγχώριας παραγωγικότητας και ανταγωνιστικότητας, ενώ αποτελεί σημαντικό ποσοστό της μετρήσιμης οικονομικής δραστηριότητας. Εν γένει, ο ρυθμός ανάπτυξης μιας χώρας επηρεάζεται καθοριστικά από την εφαρμοσμένη δημοσιονομική πολιτική και το εθνικό φορολογικό σύστημα συνιστά ένα μέρος της άσκησης της. Σχετικά με την Ελλάδα, η οποία γνωρίζει τα τελευταία έτη πολύ χαμηλούς ρυθμούς ανάπτυξης, θα μπορούσαμε να συμπεράνουμε πως η λάθος κατεύθυνση που ακολουθεί η φορολογική πολιτική είναι μία από τις αιτίες αυτές. (Γλύκου, 2009: 103).

Η διάρθρωση του εθνικού φορολογικού συστήματος βασίζεται στο σύνολο των φορολογικών νόμων, όπως ισχύουν, ενώ το κράτος προσπαθεί μέσω της άμεσης και έμμεσης κυρίως φορολόγησης να αντλήσει τους πόρους, με τους οποίους θα ενισχύσει το δημόσιο ταμείο του. (Χρυσανθάκης, 2018: 7) Το φαινόμενο της υστέρησης δημοσίων εσόδων από τους άμεσους και έμμεσους φόρους οφείλεται επί τω πλείστον στον τρόπο που χαράσσεται η δημοσιονομική πολιτική και στην ύπαρξη της φοροδιαφυγής. Είναι φανερό πως το θέμα της εκτεταμένης φοροδιαφυγής έχει ιδιαίτερη σημασία για την αναπροσαρμογή της οικονομίας αλλά και για την αναπτυξιακή πορεία της χώρας.

Η διαχρονική φοροδιαφυγή είναι μία από τις αιτίες που στρεβλώνει την αποτελεσματικότητα της οικονομικής και δημοσιονομικής πολιτικής προκαλώντας ανισορροπίες στην εθνική οικονομία. Έρευνα του ΟΟΣΑ επισφραγίζει αυτό που είναι ήδη γνωστό, πως η φοροδιαφυγή δηλαδή είναι εκτεταμένη και αποτελεί μια αδυναμία η οποία χρήζει άμεσης αντιμετώπισης. (OECD. 2016) Η αδυναμία αυτή προέρχεται από την αναποτελεσματική συλλογή των φόρων, η οποία υποδηλώνεται στο κενό μεταξύ των πραγματικών εισπραχθέντων εσόδων και αυτών που θα έπρεπε να εισπράττονται σύμφωνα με το νόμο.

Φοροδιαφυγή συνιστά κάθε παράνομη και άδικη πράξη εκ μέρους του φορολογούμενου, ο οποίος ενεργεί καταστρατηγώντας διατάξεις φορολογικών νόμων και προσβάλλοντας την δικαιοσύνη υπόσταση της φορολογικής αξίωσης, ενώ η διάπραξή της επιφέρει ποινικές και διοικητικές κυρώσεις. Ο φορολογούμενος ενεργεί με αθέμιτο τρόπο έχοντας σκοπό να μην του καταλογιστεί η φορολογική οφειλή που του αναλογεί ή να του καταλογιστεί μικρότερη οφειλή από τη νόμιμη. Ο φορολογούμενος, είτε δηλώνει ελλιπή στοιχεία και ψευδή δεδομένα είτε προβαίνει σε αθέμιτη παρασιώπηση στοιχείων για να επιχειρήσει την επίτευξη του παράνομου σκοπού, εκδηλώνοντας φορολογική παραβατικότητα.(Παπακυριάκου, 2005: 13)

Με βάση την ελληνική νομοθεσία, ως φοροδιαφυγή ορίζεται η μη καταβολή του φόρου μέσω απόκρυψης της φορολογητέας ύλης, παραβαίνοντας διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Ρητώς το άρθρο 55 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζει τι νοείται φαινόμενο «φοροδιαφυγής», προσδιορίζοντας την έννοια του όρου και συγκεκριμενοποιώντας τις περιπτώσεις του αδικήματος. Ο Κώδικας διαχωρίζει τη φοροδιαφυγή για τα Φυσικά και Νομικά Πρόσωπα, καθορίζοντας παράλληλα και τα ποσοτικά όρια σε κάθε περίπτωση.

- Η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με σκοπό τη μη πληρωμή ποσού φόρου εισοδήματος μέσω μη υποβολής δηλώσεως ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης που έχει ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή ποσού φόρου. Στην περίπτωση της απόκρυψης καθαρών εισοδημάτων συγκαταλέγεται και η καταχώρηση ανύπαρκτων ή εικονικών ολικών ή μερικών δαπανών ή επίκληση αυτών στην κατάθεση της φορολογικής δήλωσης, με σκοπό για παράδειγμα την εμφάνιση μειωμένων εισοδημάτων.
- Η μη απόδοση, η ανακριβής απόδοση, ο συμψηφισμός, ή έκπτωση ή διακράτηση ΦΠΑ και παρακρατούμενων φόρων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, όπως και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης προκειμένου να μην πληρωθούν φόροι, τέλη, ή εισφορές, όπως προβλέπεται από τη νομοθεσία.
- Η είσπραξη επιστροφής φόρων από τη Φορολογική Διοίκηση ύστερα από παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης μέσω εμφάνισης ψευδών γεγονότων, η παρασιώπηση αληθινών γεγονότων ή απόκρυψη αυτών
- Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή τους.
- Η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση παραστατικών στοιχείων, στην περίπτωση που η συνολική αξία την οποία έχουν αποκρύψει υπολογίζεται τουλάχιστον σε πέντε χιλιάδες ευρώ.

- Η απόκρυψη στοιχείων με σκοπό τη μη πληρωμή του ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων μέσω μη υποβολής δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης.
- Η απόκρυψη στοιχείων με σκοπό τη μη πληρωμή του ειδικού φόρου ακινήτων μέσω μη υποβολής δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης.
- Η απόκρυψη οποιασδήποτε φορολογητέας ύλης μέσω μη υποβολής δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης προκειμένου να μην πληρωθεί φόρος που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα.

1.2 Παράγοντες που ευνοούν τη φοροδιαφυγή στην Ελλάδα

Η φοροδιαφυγή διαφέρει από χώρα σε χώρα όχι μόνο ως προς την έκταση εμφάνισής της, το μέγεθός της, τις μεθόδους της αλλά και ως προς τους παράγοντες που τη διαμορφώνουν. Με βάση μελέτες και έρευνες έχουν διαπιστωθεί αίτια και προσδιοριστικοί παράγοντες που επηρεάζουν την άνθιση του φαινομένου αυτού. Ορισμένοι από τους παράγοντες που επηρεάζουν και συντηρούν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής είναι η έλλειψη οργανωτικής δομής, η γραφειοκρατία, το μορφωτικό επίπεδο του πληθυσμού, το επίπεδο της φορολογικής επιβάρυνσης του ατόμου σε σχέση με το εισόδημά του, ο τρόπος κατανομής των φορολογικών βαρών, οι αυξημένοι φορολογικοί συντελεστές, η διάρθρωση του φορολογικού συστήματος, ο τρόπος διαχείρισης του δημόσιου χρήματος καθώς και η πολυνομία και το ύψος των διοικητικών κυρώσεων. (Τάτσος, 2001:20)

Το νομοθετικό έργο επιχειρεί να θεραπεύσει τις αδυναμίες ή τις ελλείψεις των παλαιότερων νόμων ενισχύοντας την ήδη υπάρχουσα πολυνομία, η οποία αποτελεί ένα αρκετά σημαντικό παράγοντα για την εξέλιξη της φοροδιαφυγής. Η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος οφείλεται στη συνεχή μεταβολή του νομοθετικού πλαισίου. Διατάξεις νόμων τροποποιούν, καταργούν, αντικαθιστούν ή συμπληρώνουν διατάξεις προγενέστερων νόμων, πολυάριθμοι εγκύκλιοι και υπουργικές αποφάσεις διορθώνουν ή ερμηνεύουν τα κενά ή τις ασάφειες των νόμων. Παρατηρείται συχνά το φαινόμενο της ταχύρρυθμης διαδικασίας της σύνταξης των νομοσχεδίων και της ψήφισης των νομοθετημάτων που οδηγεί σε λάθη και ασάφειες. Σε ομιλία στην Ένωση Διοικητικών Δικαστών το 2015 επισημάνθηκε πως από το έτος 1975 έχουν ψηφιστεί στη Βουλή 250 φορολογικά νομοθετήματα, 3.450 νόμοι, 115.000 Υπουργικές Αποφάσεις και έχουν εφαρμοστεί πληθώρα εγκυκλίων. (Γιανναδάκη, 2015) Το γεγονός αυτό προκαλεί μία σύγχυση και παρερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας που υποβοηθάει στην ύπαρξη και εμφάνιση πρακτικών σχετικών με τη φοροδιαφυγή. Ο

φορολογούμενος ωστόσο δεν είναι σε θέση να παρακολουθεί τις συνεχείς μεταβολές του θεσμικού πλαισίου με αποτέλεσμα τη με δόλο ή άνευ δόλου αδυναμία ανταπόκρισής του στις φορολογικές του υποχρεώσεις. Η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος καθιστά δυσχερή την εφαρμογή του τόσο από την πλευρά των φορολογουμένων όσο και από την πλευρά της Φορολογικής Διοίκησης.

Αναφορικά με τη φορολογική νομοθεσία πρέπει να αναφερθεί το γεγονός ότι το ύψος και η αυστηρότητα των κυρώσεων και των ποινών επηρεάζουν την τάση για τη διάπραξη οικονομικών εγκλημάτων και συγκεκριμένα της φοροδιαφυγής. Η παραβατικότητα του ατόμου είναι συνυφασμένη με την αυστηρότητα της ποινικής καταστολής και των επαπειλούμενων κυρώσεων. Το ερώτημα που τίθεται όμως, είναι κατά πόσο οι ποινές λειτουργούν αποτρεπτικά ως προς τη διάπραξη ή μη της φοροδιαφυγής. Εν τοις πράγμασι, η βαρύτητα των διοικητικών και ποινικών κυρώσεων δεν επηρεάζει τη συμπεριφορά των φορολογουμένων, με συνέπεια όσο και εάν αυστηροποιούνται οι κυρώσεις, να μην αποτρέπουν αποτελεσματικά τη διάπραξη του αδικήματος της φοροδιαφυγής. (Τσιρωνάς, 2016: 198) Στην περίοδο της οικονομικής ύφεσης η φοροδιαφυγή εξακολουθεί να είναι εκτεταμένη, καθώς ο φορολογούμενος συνεχίζει να παραβιάζει τη φορολογική νομοθεσία παρά τα νομοθετικά μέτρα και τις κυρώσεις που τα ακολουθούν, προκειμένου να διατηρήσει σε ένα σταθερό επίπεδο το εισόδημά του και την ποιότητα διαβίωσής του.

1.3 Οι συνέπειες της Φοροδιαφυγής στην Ελληνική οικονομία και κοινωνία

Η φοροδιαφυγή ως ένα σύννηθες και διαχρονικό φαινόμενο συντελεί στη δημιουργία των παρακάτω αναφερόμενων συνεπειών αλλά και στην παγίωση αυτών μέσα στο χρόνο. Οι συνέπειες αυτές, οι οποίες στρεβλώνουν σε βραχυπρόθεσμο και μακροχρόνιο ορίζοντα την ανακατανομή των οικονομικών πόρων, μειώνουν την αποτελεσματικότητα της οικονομικής πολιτικής, ενώ παράλληλα μεγεθύνουν τις ήδη υπάρχουσες κοινωνικές ανισότητες. (Βασαρδάνη, 2011: 16)

Ορισμένες από τις κυριότερες δυσμενείς συνέπειες είναι η μείωση των φορολογικών εσόδων, η οποία προκαλεί στο κράτος έλλειψη οικονομικών πόρων και αδυναμία κάλυψης των δημοσίων δαπανών, καθώς και μείωση των παρεχόμενων υπηρεσιών ή περιστολή των δημόσιων επενδύσεων. Επιπροσθέτως, στις συνέπειες συγκαταλέγεται: η άδικη κατανομή των φορολογικών βαρών, η οποία προκαλεί διαφορές στη φορολογική επιβάρυνση των

διοικουμένων, η διατάραξη των όρων του ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων, η ψήφιση πρόσθετων νόμων, η έκδοση υπουργικών αποφάσεων και σχετικών εγκυκλίων, η εφαρμογή συνήθως αυστηροποιημένων μέτρων προκειμένου να περιοριστεί το φαινόμενο. Στην ουσία ενισχύεται το φαινόμενο της πολυνομίας και το φορολογικό σύστημα γίνεται ακόμα πιο περίπλοκο.

Επιπλέον, εξαιτίας του δημοσίου ελλείμματος που ενισχύεται από τη φοροδιαφυγή, το κράτος επειδή δεν έχει τη δυνατότητα να καλύψει τα έξοδά του, οδηγείται σε αύξηση δανεισμού, είτε εσωτερικού είτε εξωτερικού. Στην πρώτη περίπτωση δανεισμού, προκαλείται αύξηση επιτοκίων για προσέλκυση ιδιωτικών κεφαλαίων, ενώ στη δεύτερη περίπτωση αύξηση των επιτοκίων του εξωτερικού δανεισμού. Στις συνέπειες της φοροδιαφυγής περιλαμβάνονται επίσης τα αυξανόμενα κόστη της διοίκησης, διότι οι φοροελεγκτικοί μηχανισμοί αυξάνουν τους ελέγχους τους προκειμένου να περιορίσουν και να καταστείλουν φαινόμενα φοροδιαφυγής, αλλά και η απουσία πλήρους εικόνας της πραγματικής οικονομικής κατάστασης της χώρας εξαιτίας της παραοικονομίας και της φοροδιαφυγής, διότι υπάρχουν εισοδήματα που δεν συμπεριλαμβάνονται σε στατιστικές και έρευνες. Το κράτος στην τελευταία περίπτωση είναι πιθανόν να λάβει λανθασμένες αποφάσεις εφόσον η δημοσιονομική κατάσταση, όπως δείχνουν τα στοιχεία, δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. (Τάτσος, 2001:17)

Η φοροδιαφυγή είναι ένα πολύπλευρο φαινόμενο το οποίο ενθαρρύνεται πολλές φορές από το ίδιο το φορολογικό ισχύον φορολογικό πλαίσιο και τη φορολογική πολιτική που ακολουθεί το κράτος. Οι επιπτώσεις της φοροδιαφυγής αφορούν όχι μόνο την οικονομία της χώρας, οι οποίες είναι δυσδιάκριτες για να εντοπιστούν σε όλη τους την έκταση, αλλά αφορούν και τον κάθε φορολογούμενο ξεχωριστά. Συγκεκριμένα, οι συνέπειές της θίγουν την κοινωνία, οξύνουν τις ανισότητες, δημιουργούν ένα χάσμα στη σχέση διοίκησης και φορολογούμενου, ενώ περιορίζουν παράλληλα την αναδιανεμητική λειτουργία της προοδευτικής φορολογίας από τις πλουσιότερες τάξεις στα φτωχότερα στρώματα. (Βασαρδάνη, 2011: 16)

1.4 Το μέγεθος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα

Το ακριβές μέγεθος και η έκταση της φοροδιαφυγής είναι δύσκολο να υπολογιστούν και να εξακριβωθούν, σε αντίθεση με τα αποτελέσματα που επιφέρει, το αντίκτυπο των οποίων είναι εμφανές στην οικονομία και στην κοινωνία. (Τάτσος, 2001:65) Η έκταση της φοροδιαφυγής συνδέεται τόσο με την αδυναμία του κράτους να συγκεντρώσει τα δημόσια έσοδα όσο και με

την δημιουργηθείσα κοινωνική ανισότητα. Συνεκτιμώντας αρκετές παραμέτρους, σε μελέτη που έχει διενεργηθεί για το μέγεθος της φοροδιαφυγής σε σχέση με το ΑΕΠ υπολογίζεται περίπου στο 6% με 9%. (Διανεοσις, 2016) Τα συμπεράσματα εξάγονται σύμφωνα με περιπτώσεις φοροδιαφυγής στα εισοδήματα φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων, στο ΦΠΑ, στα φορολογικά έσοδα των καπνικών προϊόντων, αλκοολούχων ποτών και καυσίμων.

Εξαιτίας της εκτεταμένης φοροδιαφυγής το ελληνικό κράτος εκτιμάται πως έχει υστέρηση εσόδων της τάξεως των 16 δις. ευρώ ετησίως. Το έλλειμμα των κρατικών εσόδων εξαιτίας της φοροδιαφυγής είναι συνυφασμένο με την δημοσιονομική αστάθεια της Ελλάδας. Από την πορεία που ακολουθούν τα ετήσια φορολογικά έσοδα μπορεί να εκτιμηθεί, όχι επακριβώς αλλά κατά προσέγγιση η έκταση της φοροδιαφυγής αλλά και της παραοικονομίας στην Ελλάδα. (Διανεοσις, 2016)

Παρατηρείται πως η φοροδιαφυγή παραμένει εκτεταμένη παρά το σύνολο των αυστηρών νομοθετικών μέτρων που υιοθετούνται. Στην περίοδο της οικονομικής ύφεσης πολλοί είναι οι φορολογούμενοι οι οποίοι εξακολουθούν να μην πληρώνουν τους φόρους που τους αναλογούν και αυτό έχει ως αποτέλεσμα το «κόστος» να το επωμίζονται μισθωτοί και συνταξιούχοι, οι οποίοι είναι πιο εύκολο να φορολογηθούν. (Thomsen, 2013). Αντιθέτως, οι αυτοαπασχολούμενοι έχουν μεγαλύτερη δυνατότητα να μη δηλώνουν με ακρίβεια το φορολογητέο εισόδημα ή να αποκρύπτουν φορολογητέα ύλη οπότε μέρος του κλάδου τείνει να φοροδιαφεύγει.

Σύμφωνα με εκτιμήσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης τα απολεσθέντα έσοδα των κρατών μελών λόγω της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής υπολογίζονται στο ποσό του 1 τρισεκατομμυρίου ευρώ. (ec.europa.eu, 2018) Εξαιτίας της μεγάλης έκτασης της φοροδιαφυγής που έχει να αντιμετωπίσει η Ευρωπαϊκή Ένωση, λαμβάνει σημαντικές πρωτοβουλίες για την πάταξή της νομοθετώντας δεσμευτικά μέτρα. Μεταξύ των άλλων κρατών μελών και η Ελλάδα τα τελευταία χρόνια ακολουθεί πιο αυστηρή πολιτική κατά της φοροδιαφυγής, η οποία σύμφωνα με έρευνα του ΟΟΣΑ εάν εισέπραττε το φόρο εισοδήματος, το ΦΠΑ αλλά και τις ασφαλιστικές εισφορές (φαινόμενο εισφοροδιαφυγής) τα δημόσια έσοδα προερχόμενα από φόρους και εισφορές θα αυξάνονταν σχεδόν 5% του ΑΕΠ. (OECD, 2011) Αναφορικά με εκτιμήσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής το ένα τρίτο των εσόδων από την είσπραξη του ΦΠΑ στην Ελλάδα χάνεται λόγω της φορολογικής απάτης, της

φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και άλλων σχετικών οικονομικών παραβάσεων. (OECD. 2016)

Κεφάλαιο δεύτερο

Μέτρα φορολογικής πολιτικής στην περίοδο της δημοσιονομικής κρίσης

Γενική επισκόπηση: Η οικονομική ύφεση στην οποία έχει περιέλθει τα τελευταία χρόνια η Ελλάδα ανέδειξε τα νομοθετικά κενά και δημιούργησε την ανάγκη νομοθέτησης μέτρων με στόχο τη δημοσιονομική προσαρμογή και την εξυγίανση των δημόσιων οικονομικών. Οι νομοθετικές παρεμβάσεις που καλύπτουν το σύνολο της περιόδου από την αρχή της οικονομικής κρίσης μέχρι και σήμερα τείνουν στην αναδιαμόρφωση του οικονομικού και φορολογικού συστήματος. Ωστόσο, η επίτευξη της δημοσιονομικής ισορροπίας μέσω των διαρθρωτικών αλλαγών συνιστά ένα δύσκολο εγχείρημα της οικονομικής πολιτικής, η οποία οφείλει να έχει ρεαλιστικούς δημοσιονομικούς στόχους προκειμένου να αναμένει τα αντίστοιχα αποτελέσματα.

Συγκεκριμένα, τα μέτρα φορολογικής πολιτικής αποτελούν ρυθμίσεις που στοχεύουν σε τρία βασικά σημεία:

- στην αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος,
- στη διεύρυνση της φορολογικής βάσης και
- στον περιορισμό και την αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής

Οι επιπτώσεις των νομοθετικών παρεμβάσεων είναι εμφανείς στην ελληνική οικονομία και η αποτελεσματικότητά τους μπορεί να κριθεί κατά περίπτωση, είτε σε βραχυπρόθεσμο είτε σε μακροπρόθεσμο ορίζοντα.

Στην απαρχή της οικονομικής κρίσης, η οποία άρχισε να λαμβάνει μεγάλη ένταση και διάσταση το 2010, κρίθηκε αναγκαία η λήψη μέτρων προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι της δημοσιονομικής προσαρμογής, ενώ ο χρόνος λήψης τους κρίθηκε εμφανώς κρίσιμος και καθοριστικός. Άρχισαν να διαφαίνονται όλες οι αδυναμίες του φορολογικού συστήματος και οι συνέπειες των αδυναμιών αυτών, οι οποίες εκ των πραγμάτων επωάζονταν πολλές δεκαετίες πριν την οικονομική κρίση και όταν γιγαντώθηκαν δεν ήταν δυνατόν να περιοριστούν με εύκολο τρόπο.

Η μεγάλη υστέρηση σε σημαντικές κατηγορίες των φορολογικών εσόδων του Κράτους, παραδείγματος χάρη στις εισπράξεις από τους φόρους ακίνητης περιουσίας, στις εισπράξεις από τη φορολογία εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, το ΦΠΑ πετρελαιοειδών και καπνικών προϊόντων και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντων καπνού, απέδειξε τις αδυναμίες του φοροεισπρακτικού μηχανισμού ως προς τη συλλογή των φόρων και της διαχρονικής παρουσίας της παράλληλης οικονομίας. Συγκριτικά με άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης η Ελλάδα έχει μεγάλη υστέρηση φορολογικών εσόδων ως ποσοστό του ΑΕΠ. (Διανεοσις, 2016)

Η οικονομική κρίση οδήγησε σε μια αλλαγή πορείας της οικονομικής και φορολογικής πολιτικής. Όχι τόσο το έτος 2009 όσο το 2010, το κράτος ξεκίνησε να λαμβάνει νομοθετικά μέτρα τα οποία αποσκοπούσαν εν γένει στην αναμόρφωση του φορολογικού πλαισίου και συγκεκριμένα στην περιστολή της φοροδιαφυγής. Το 2010 ψηφίστηκαν δύο βασικοί φορολογικοί νόμοι, ο Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α 58/23.4.2010) και ο Ν. 3845/2010 (ΦΕΚ Α 65/6.5.2010) που στόχευαν σε ουσιώδεις αλλαγές στη φορολογία του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και αποσκοπούσαν καταφανώς στην ενίσχυση των φορολογικών εσόδων με τάση μείωσης του δημοσιονομικού ελλείμματος. (Έκθεση Διοικητή ΤτΕ. 2010)

Με βασικό άξονα το Πρόγραμμα Οικονομικής Προσαρμογής ψηφίστηκαν στη Βουλή διαρθρωτικά μέτρα φορολογικού χαρακτήρα προκειμένου να επιτευχθεί η αύξηση φορολογικών εσόδων, η μείωση του δημοσιονομικού ελλείμματος, να αντιμετωπιστεί η φοροδιαφυγή, να ενισχυθεί η φορολογική διοίκηση και η φορολογική συμμόρφωση. Απώτερος στόχος της φορολογικής πολιτικής είναι η δημιουργία ενός δικαιότερου φορολογικού συστήματος. (Έκθεση Διοικητή ΤτΕ. 2011). Ένα φορολογικό σύστημα, δηλαδή, το οποίο θα βασίζεται στις συνταγματικές επιταγές της φορολογικής δικαιοσύνης και στην αρχή της ίσης μεταχείρισης, ώστε το φορολογικό σύστημα της Ελλάδας να μπορεί να διακριθεί από αποτελεσματικότητα και διαφάνεια. Εκ διαμέτρου αντίθετη βέβαια είναι η εικόνα των δημόσιων οικονομικών της χώρας, γεγονός που φαίνεται από την πληθώρα νομοθετικών φορολογικών διατάξεων και τροποποιήσεων που ψηφίστηκαν και υιοθετήθηκαν από την αρχή της κρίσης μέχρι και σήμερα.

Όπως ακριβώς και κάθε έτος από την αρχή της οικονομικής κρίσης, έτσι και το έτος 2012 λήφθηκαν αρκετά διαρθρωτικά μέτρα, προωθώντας τη δημοσιονομική προσαρμογή της χώρας καθώς και τον εκσυγχρονισμό του φορολογικού συστήματος. Επιπλέον, το 2013 ψηφίστηκαν

νόμοι με πληθώρα φορολογικών μέτρων, εκ των οποίων εκτός της γενικότερης αναμόρφωσης των δημοσιονομικών της χώρας, στόχευαν στην αναδιοργάνωση και στον εκσυγχρονισμό της φορολογικής διοίκησης, καθώς και στην αναδιαμόρφωση των διαδικασιών που πλαισιώνουν το φορολογικό σύστημα θεσπίζοντας νέο ποινολόγιο ώστε να αντιμετωπιστεί το φαινόμενο της φοροδιαφυγής. (Εκθεση Διοικητή ΤτΕ. 2014).

Εν συνεχεία, και τα επόμενα έτη γίνεται μια προσπάθεια αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής μέσω της υιοθέτησης μέτρων, τα οποία στοχεύουν στη μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος. Φτάνοντας στο έτος 2016, ψηφίστηκαν πολυνόμοι με ρυθμίσεις φορολογικού χαρακτήρα διαρθρωτικού και εισπρακτικού περιεχομένου, οι οποίες ρυθμίσεις αυτές αποτελούσαν προαπαιτούμενα του Προγράμματος Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης της χώρας (Νόμος 4389/2016). Τα νέα μέτρα αφορούσαν στην αναμόρφωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στην ενίσχυση των φορολογικών εσόδων, στην περιστολή της απόκρυψης εσόδων, στη ενίσχυση της εθελοντικής αποκάλυψης αδήλωτων εισοδημάτων, στην αντιμετώπιση του φαινομένου του λαθρεμπορίου καπνικών προϊόντων καθώς και στην προώθηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών.

Στα πλαίσια της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης και της ολοκλήρωσης της αξιολόγησης το 2017, άρχισαν να εφαρμόζονται οι φορολογικές ρυθμίσεις που συμπεριλαμβάνονταν σε πολυνόμους που ήδη είχαν νομοθετηθεί το 2016 και είχαν έναρξη ισχύος το έτος 2017. Επιπρόσθετες ρυθμίσεις υιοθετήθηκαν κατά τη διάρκεια του ιδίου έτους προκειμένου να ρυθμιστούν φορολογικά και τελωνειακά ζητήματα. Σημειωτέον, θεσμοθετήθηκαν μέτρα μεσοπρόθεσμου χαρακτήρα σχετικά με τη μείωση συντελεστών φορολογίας του εισοδήματος, των ακινήτων και των επιχειρήσεων, με έναρξη ισχύος την 1^η.1.2020, εφόσον δεν προκύψει απόκλιση από τους στόχους του δημοσιονομικού προγράμματος, γεγονός το οποίο καθιστά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών αβέβαιη υπό τις κρατούσες συνθήκες.

Συμπερασματικά, το νέο σχέδιο φορολογικών μεταρρυθμίσεων και κατευθύνσεων θα πρέπει να δημιουργήσει ένα φορολογικό σύστημα αναπτυξιακού χαρακτήρα βασισμένο στις αρχές της ισότητας και της δικαιοσύνης, ώστε να αποτελέσει εργαλείο οικονομικής ανάπτυξης και όχι τροχοπέδη. Στο πλαίσιο του δημοσιονομικού εξορθολογισμού, η συστηματική προσπάθεια αποκατάστασης αφενός της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας της

φορολογικής διοίκησης αφετέρου της φορολογικής δικαιοσύνης, βρίσκεται στον πυρήνα των διαρθρωτικών αλλαγών της Κυβέρνησης. Οι διαρθρωτικές δράσεις περιλαμβάνουν άμεσα, μεσοπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα μέτρα για την αντιμετώπιση των παθογενειών του φορολογικού συστήματος. Αποσκοπούν στην άμεση λύση ουσιαστών προβλημάτων, στην έγκαιρη ενίσχυση των δημόσιων εσόδων, αλλά και στη δημιουργία ενός φορολογικού θεσμικού πλαισίου με μόνιμες λύσεις για την αναμόρφωση του φορολογικού μηχανισμού. Ορισμένες προτάσεις που αποβλέπουν στη βραχυχρόνια και μακροχρόνια αντιμετώπιση του φαινομένου παρατίθενται ακολούθως:

2.1 Απλοποιημένο φορολογικό σύστημα

Η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος άρρηκτα συνδεδεμένη με την πολυνομία, είναι ένας από τους λόγους της διαχρονικής εμφάνισης φαινομένων φοροδιαφυγής στη χώρα. Η δημιουργία όμως ενός απλοποιημένου και σταθερού φορολογικού συστήματος, ο περιορισμός των φορολογικών νομοθετημάτων αλλά και η συμπλήρωση των νομοθετικών ελλείψεων και κενών θα έπαιζαν σημαντικό ρόλο στον περιορισμό της φοροδιαφυγής. Οι φορολογούμενοι και η Φορολογική Διοίκηση θα δύνανται να είναι ενήμεροι για τη φορολογική νομοθεσία και για το φορολογικό σύστημα συνολικά. Η αποτελεσματικότητα που μπορεί να πετύχει ένα ορθά και εύστοχα οργανωμένο και σχεδιασμένο φορολογικό σύστημα είναι να δημιουργήσει ένα κλίμα δίκαιης και ίσης μεταχείρισης των φορολογούμενων, να ενισχύσει την οικονομική ανάπτυξη, τους όρους ανταγωνισμού, την παραγωγικότητα, να αποδυναμώσει το κλίμα αβεβαιότητας μεταξύ των φυσικών προσώπων, νομικών προσώπων και του κράτους, να διασφαλίσει τη δημοσιονομική σταθερότητα, να πετύχει ένα υψηλό ρυθμό οικονομικής ανάπτυξης και να ενισχύσει το ΑΕΠ σε μακροπρόθεσμο στάδιο. (Διανεοσις, 2016)

Σύμφωνα με έρευνα του ΟΟΣΑ οι μεταρρυθμίσεις που πραγματοποιήθηκαν είχαν ως αποτέλεσμα την απλοποίηση του ελληνικού φορολογικού συστήματος, την ενίσχυση της αυτονομίας της φορολογικής διοίκησης, καθώς και τη διενέργεια ελέγχων με ανάλυση κινδύνου (OECD, 2016). Εκτιμάται πως οι φορολογικές μεταρρυθμίσεις με πρωταρχικό σκοπό την σταθερότητα του φορολογικού συστήματος και του νομοθετικού πλαισίου μπορεί να διαδραματίσουν εφεξής σημαντικό ρόλο προς το στόχο της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και των λοιπών φορολογικών παραβάσεων.

Σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα, η πολυπλοκότητα της φορολογικής νομοθεσίας δεν έγκειται μόνο στην πληθώρα των φορολογικών νόμων αλλά και στις διάσπαρτες διατάξεις φορολογικού περιεχομένου που ενσωματώνονται σε ποικίλα νομοθετήματα. Ο μεγάλος αριθμός των διευκρινιστικών εγκυκλίων και των κανονιστικών πράξεων της διοίκησης (περίπου 200 πράξεις ανά έτος για το διάστημα 2011-2016) επιβαρύνουν ήδη το επιφορτισμένο έργο της διοίκησης. Ως εκ τούτου, η φορολογική νομοθεσία καθίσταται αδύνατον να αφομοιωθεί και να ερμηνευτεί από τη φορολογική διοίκηση, η οποία δεν εφαρμόζει τους φορολογικούς νόμους εάν δεν εκδοθούν πρωτίστως οι σχετικές διευκρινιστικές εγκύκλιοι. Συγκεκριμένα, την περίοδο 2002-2015 ψηφίστηκαν 36 τυπικοί νόμοι αμιγώς φορολογικού περιεχομένου. Το 2010, έτος ψήφισης του Μνημονίου Ι, και το 2013, έτος ψήφισης του Μνημονίου ΙΙ, ψηφίστηκαν 6 φορολογικοί νόμοι στους οποίους συμπεριλαμβάνεται ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και ο Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών. Οι νόμοι αυτοί περιέχουν 20 εξουσιοδοτήσεις και αρκετές μεταβατικές διατάξεις (Μαντζούφας, 2017: 564-565).

Με το Νόμο 3845/2010 (Μνημόνιο Ι) τα θεσπιζόμενα μέτρα εντάσσονται στο πλαίσιο της κρατικής προσπάθειας να προαχθεί ένα δικαιότερο και περισσότερο προοδευτικό νομοθετικό φορολογικό πλαίσιο, απλοποιημένο, με μεγαλύτερη αποδοτικότητα, με αντιμετώπιση και μείωση φαινομένων φοροδιαφυγής και λοιπών αδικημάτων. Ωστόσο, ο επιδιωκόμενος σκοπός απέχει από την πραγματικότητα. Η ψήφιση των φορολογικών νομοθετημάτων καθιστούν το πεδίο της φορολογίας προβληματικό, με αποτέλεσμα η απλοποίηση του φορολογικού νομοθετικού πλαισίου να χαρακτηρίζεται ως ένα δύσκολο εγχείρημα. Η φορολογική πολυνομία ενισχύεται από τις συνεχόμενες τροποποιήσεις της Φορολογικής Νομοθεσίας (συγκεκριμένα τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων), τις αλληπάλληλες συμπληρώσεις και αντικαταστάσεις των διατάξεών τους.

Στα πλαίσια της συνεχούς προσπάθειας θέσπισης και εφαρμογής διαρθρωτικών φορολογικών και οικονομικών μέτρων και της εξυγίανσης των δημοσιονομικών δεδομένων λόγω της τήρησης των διεθνών υποχρεώσεων που έχει αναλάβει η χώρα, ο Νόμος 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23.7.2013) θεσμοθετεί τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος υιοθετεί ορισμούς τόσο από τους κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου, όσο και από το Πρότυπο Σύμβασης του ΟΟΣΑ για αποφυγή διπλής φορολόγησης, είτε

στο εισόδημα είτε στο κεφάλαιο. Στο Νόμο ρυθμίζεται ο τρόπος φορολόγησης εισοδημάτων φυσικών, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο τρόπος απόδοσης των φόρων κατόπιν υποβολής δήλωσης, ο τρόπος προκαταβολής φόρου και παρακράτησης φόρου επί του εισοδήματος. Βασική επιδίωξη με την πρόβλεψη του ΚΦΕ είναι να δημιουργηθεί μια δίκαιη βάση αναδιανομής του εισοδήματος καθώς και μια σταθερή πηγή από την οποία θα χρηματοδοτούνται οι δημόσιες υπηρεσίες και παροχές. Ο νέος Κώδικας αποτελεί τη συγκέντρωση διάσπαρτων νομοθετικών διατάξεων, αποσκοπεί στην καλύτερη και πιο εύρυθμη συνεργασία μεταξύ διοίκησης και φορολογούμενου, στην αποκατάσταση της εμπιστοσύνης κράτους-πολίτη καθώς και στην ύπαρξη διαφάνειας. Περιλαμβάνει διατάξεις για τα αδικήματα της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής ενισχύοντας τη συνεργασία και την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των διοικητικών υπηρεσιών κατά τα πρότυπα του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ).

Ένα πρότυπο που αναπτύχθηκε από το Παγκόσμιο Φόρουμ του ΟΟΣΑ με πρωτοβουλία των G20 και προωθήθηκε έχοντας πρωταρχικό σκοπό τη βελτίωση της διεθνούς φορολογικής συμμόρφωσης και την καταπολέμηση της υπεράκτιας φοροδιαφυγής, ήταν το CRS (Common Reporting Standard) σχετικό με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών ανάμεσα στις χώρες που το εφαρμόζουν. Το Κοινό Πρότυπο Αναφοράς (CRS) έχει επιβληθεί στην Ευρώπη μέσω Ευρωπαϊκής Οδηγίας για τη διοικητική συνεργασία (DAC) και αναφέρεται στην ανταλλαγή πληροφοριών περί χρηματοοικονομικών λογαριασμών, στη βελτίωση της διαφάνειας και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής με στόχο τη διασφάλιση της ακεραιότητας των φορολογικών συστημάτων. Από το Δεκέμβριο του 2015, οι χώρες οι οποίες υιοθέτησαν το CRS ανήλθαν στις 96.

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας θεσπίστηκε με το Νόμο 4174/2013 (ΦΕΚ Α 4174/2013) και καθορίζει την είσπραξη φόρων και τη διαδικασία ελέγχου. Ορισμένα από τα σημαντικότερα σημεία τα οποία προβλέπονται στον Κώδικα είναι η διάκριση της παράβασης σε διαδικαστική ή παράβαση φοροδιαφυγής, η διάταξη κατά της φοροαποφυγής, η εικοσαετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η επιβολή αυστηρών προστίμων, οι διευρυμένες εξουσίες της φορολογικής διοίκησης καθώς και πολλά άλλα μέτρα (Αλτιπαρμάκης, 2015: 15). Ωστόσο, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας δεν επέφερε αποτελέσματα ως προς τον περιορισμό της πολυνομίας, εφόσον δεν πέτυχε να περιορίσει τον

όγκο των κανονιστικών αποφάσεων και εγκυκλίων που εκδίδει η φορολογική διοίκηση. (Μαντζούφας, 2017: 564-565)

2.2 Αναδιάρθρωση της Φορολογικής Διοίκησης και εκσυγχρονισμός των φορολογικών υπηρεσιών

Σημαντικός στόχος για τη μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος αναδεικνύεται η προσπάθεια ανασύστασης της Φορολογικής Διοίκησης, δεδομένου του γεγονότος ότι η φοροδιαφυγή οφείλεται εκτός των άλλων στην ελλιπή οργάνωση, στη γραφειοκρατία, στον κατακερματισμό των υπηρεσιών της, στην ελλιπή πληροφόρηση τόσο της Διοίκησης όσο και του φορολογούμενου. Τα στοιχεία αυτά που οδηγούν στην αναποτελεσματικότητα των δράσεων της Φορολογικής Διοίκησης αποτελούν εκείνα τα στοιχεία που αυξάνουν την εμφάνιση των περιπτώσεων της φοροδιαφυγής. Ωστόσο, οι νομοθετικές αλλαγές που επέρχονται κυρίως τα τελευταία χρόνια, μετά την έναρξη της οικονομικής κρίσης, τείνουν να αναδιοργανώσουν τη διοίκηση, προσπαθώντας να εκσυγχρονίσουν τις οργανωτικές της δομές προκειμένου να αντιμετωπίσουν το φαινόμενο της φοροδιαφυγής.

Σύμφωνα με την Εισηγητική Έκθεση Προϋπολογισμού για το έτος 2010, η φορολογική πολιτική εστίασε στην αναδιοργάνωση και στον εκσυγχρονισμό της φορολογικής διοίκησης βασισμένη σε ένα μοντέλο ευρωπαϊκών προδιαγραφών σύμφωνα με το οποίο η λειτουργία της διοίκησης θα διέπεται από συγκεκριμένους κανόνες. Με το άρθρο 1 του νόμου 3943/2011 (ΦΕΚ Α 66/31.3.2011) θεσμοθετήθηκε το Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Καταπολέμησης της Φοροδιαφυγής σύμφωνα με το οποίο συστήνεται Επιτροπή, έργο της οποίας είναι η αντιμετώπιση και η καταστολή της φοροδιαφυγής. Πρόκειται για ένα συλλογικό κυβερνητικό όργανο, το οποίο είναι αρμόδιο να λαμβάνει μέτρα για την εφαρμογή και εκπλήρωση του προγράμματος, να παρακολουθεί, να εποπτεύει, να προτείνει θεσμικές αλλαγές και να συντονίζει το έργο του. Το Εθνικό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Αντιμετώπισης της Φοροδιαφυγής εκπονείται κάθε τρία χρόνια συντονίζοντας παράλληλα τη λειτουργία των φορολογικών, των δικαστικών και των διωκτικών αρχών και εγκρίνεται με απόφαση της Κυβερνητικής Επιτροπής.

Οι στόχοι του Εθνικού Επιχειρησιακού Προγράμματος είναι οι κάτωθι: α) η σύλληψη νέας φορολογητέας ύλης, μέσω εκτέλεσης ελέγχων, εφαρμογής τεκμηρίων και κριτηρίων για την επιλογή των ελεγχόμενων υποθέσεων, αξιοποίησης πληροφοριών και στοιχείων που λαμβάνονται από άλλα κράτη στο πλαίσιο της αμοιβαίας διοικητικής και δικαστικής συνδρομής, καθώς και από διεθνείς υπηρεσίες και οργανισμούς, β) η φορολογική συμμόρφωση των πολιτών,

μέσω της άρσης αδικιών, της απλούστευσης και κωδικοποίησης της φορολογικής νομοθεσίας και της εφαρμογής των νόμων για την ποινική καταστολή των φορολογικών αδικημάτων, γ) η επιτάχυνση στην είσπραξη των βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο, δ) η ανάπτυξη τεχνικών και μεθοδολογίας για τον φορολογικό έλεγχο με έμφαση στους φορολογουμένους υψηλού κινδύνου, τις μεγάλες επιχειρήσεις και τις ενδοομιλικές συναλλαγές, ε) η ισχυροποίηση της φορολογικής διοίκησης μέσω της καταπολέμησης της διαφθοράς. Αρμόδια για την παρακολούθηση, την αξιολόγηση και τον έλεγχο της εφαρμογής του Εθνικού Επιχειρησιακού Προγράμματος είναι η Εκτελεστική Διυπουργική Επιτροπή, που συνίσταται με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου στο Υπουργείο Οικονομικών. Τέλος, αποτελείται από την πολιτική και διοικητική ηγεσία των Υπουργείων Οικονομικών, Προστασίας του Πολίτη και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων.

Με το Νόμο 3845/2010 (ΦΕΚ Α 65/6.5.2010) ψηφίζονται μέτρα για την εφαρμογή του μηχανισμού στήριξης της ελληνικής οικονομίας από τα κράτη-μέλη της Ζώνης του ευρώ και το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο (Μνημόνιο Ι), τα οποία το κράτος δεσμεύεται να θέσει σε εφαρμογή, με σκοπό την ενίσχυση της δημοσιονομικής και φορολογικής πολιτικής και της απώτερης δημοσιονομικής εξυγίανσης. Τα ισχυρά μέτρα, σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ του ως άνω νόμου, σχετίζονται με τον τομέα της φορολογικής πολιτικής και της φορολογικής διοίκησης και περιλαμβάνουν πληθώρα μεταρρυθμίσεων για την αποτελεσματική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής, με στρατηγικό στόχο τον εκσυγχρονισμό της φορολογικής διοίκησης. Το σχέδιο αυτό ψηφίστηκε με την προοπτική το κράτος να αντλήσει έσοδα, κυρίως μέσα από την αντιμετώπιση τη φοροδιαφυγής. Ειδικότερα, ψηφίστηκαν μέτρα, όπως η υιοθέτηση αυστηρότερων υποχρεώσεων σχετικών με την έκδοση αποδείξεων για τον ΦΠΑ, η ενίσχυση δήλωσης και πληρωμής ΦΠΑ, η καθιέρωση τεκμηρίων διαβίωσης και τεκμηρίων φορολογίας, ο έλεγχος ατόμων στα οποία ο κίνδυνος φοροδιαφυγής είναι μεγαλύτερος, η δίωξη μεγάλων παραβατών, η είσπραξη ληξιπρόθεσμων οφειλών φορολογικού χαρακτήρα κ.α.

Παράλληλα με την αναδιοργάνωση των φορολογικών αρχών σημαντικό ρόλο διαδραματίζει ο εκσυγχρονισμός που επέρχεται με τον ενστερνισμό της τεχνολογίας. Από τεχνολογική άποψη, η Διοίκηση υιοθετεί εκσυγχρονισμένες μεθόδους, όπως επιτάσσουν οι σύγχρονες τεχνολογικές εξελίξεις, για παράδειγμα μηχανοργάνωση, σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ δημόσιων υπηρεσιών ή ψηφιοποίηση δεδομένων. Η βελτίωση παροχής υπηρεσιών προς τους πολίτες πραγματοποιήθηκε με τη συμβολή της τεχνολογίας στον τομέα των ηλεκτρονικών

υπηρεσιών και συγκεκριμένα με τη λειτουργία του TAXISnet. Το TAXISnet αποτελεί μια μέθοδο επικοινωνίας ηλεκτρονικού τύπου μεταξύ των φορολογουμένων και του Τμήματος Φορολογίας. Βασικός στόχος του συστήματος, είναι η διευκόλυνση των φορολογουμένων (φυσικών και νομικών προσώπων) σχετικά με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, ώστε να έχουν τη δυνατότητα να τις διεκπεραιώνουν με τρόπο ορθό και γρήγορο. Ενδεικτικές προσφερόμενες υπηρεσίες είναι οι ακόλουθες: η εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη υποβολή αρχικών ή συμπληρωματικών-τροποποιητικών δηλώσεων, η παροχή προσωποποιημένων πληροφοριών, η υπενθύμιση και ενημέρωση φορολογικών υποχρεώσεων, η μεταβολή προσωπικών στοιχείων μητρώου ή στοιχείων επιχείρησης χωρίς την αυτοπρόσωπη προσέλευση στην Εφορία κ.α.

Με την αξιοποίηση της τεχνολογίας η Διοίκηση μπορεί να αποκομίσει οφέλη σχετικά με τον ταχύτατο και αποτελεσματικό εντοπισμό περιστατικών μη συμμόρφωσης προς το νομοθετικό πλαίσιο. Σημαντικές παραμέτρους αναφορικά με την προσπάθεια αναδιοργάνωσης της Διοίκησης και των αρχών που συμμετέχουν στον έλεγχο, τη βεβαίωση και την είσπραξη φόρων αποτελούν οι ακόλουθες δράσεις.

- η συγχώνευση ΔΟΥ, η αξιολόγηση των προϊσταμένων των Εφοριών, η ενίσχυση των ΔΟΥ, των Τελωνείων και του ΣΔΟΕ με προσωπικό,
- η δημιουργία της Ηλεκτρονικής Βιβλιοθήκης με τη βοήθεια της οποίας Διοίκηση και διοικούμενος ενημερώνονται για τη φορολογική νομοθεσία. Συγκεκριμένα η Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, παρέχει ενημέρωση στους ενδιαφερόμενους, σχετικά με την κείμενη νομοθεσία, που αφορά στους τομείς αρμοδιότητας των Υπηρεσιών της. Το περιεχόμενό της, προέρχεται από έγκυρες πηγές και οι θεματικές κατηγορίες αφορούν σε φορολογικά και τελωνειακά θέματα, σε θέματα του Γενικού Χημείου του Κράτους, σε θέματα διοικητικά, οργανωτικά, στρατηγικού σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης και σε πληροφοριακό υλικό,
- η σύσταση Γραφείου Φορολογικών Μελετών,
- η σύσταση Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου,
- η μεταφορά αρμοδιοτήτων, του προσωπικού και των υποθέσεων από το ΣΔΟΕ στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων,

- η σύσταση Υπηρεσιών Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων, στην αρμοδιότητα των οποίων έγκειται ο έλεγχος εξακρίβωσης ορθής εφαρμογής των διατάξεων της Φορολογικής και Τελωνειακής Νομοθεσίας,
- η σύσταση Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών των πιστωτικών ιδρυμάτων και λοιπών ιδρυμάτων όπως προβλέπονται με το Νόμο 4446/2016 για τη διευκόλυνση διαβίβασης αιτημάτων παροχής και ανταλλαγής πληροφοριών από τις αρμόδιες αρχές (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Οικονομικός Εισαγγελέας, Εισαγγελέας Εγκλημάτων Διαφθοράς,
- η κατάργηση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και σύσταση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ). Συγκεκριμένα, από την 1.1.2017 (Ν. 4336/2015 άρθρο 3 και Ν.4389/2016, 4387/2016 άρθρο 45) λειτουργεί ένας αυτόνομος φορέας εσόδων, ο οποίος συστάθηκε υπό την ονομασία Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, η οποία υπόκειται σε κοινοβουλευτικό έλεγχο και στόχο έχει την είσπραξη δημοσίων εσόδων, φορολογικών και τελωνειακών. Ενισχύεται η Μονάδα Οφειλετών προς διαπεραίωση υποθέσεων αναφορικά με την εκκαθάριση και είσπραξη φόρων,
- η υιοθέτηση κοινού μητρώου των υπόχρεων καταβολής ασφαλιστικών φορέων και φόρου εισοδήματος ενσωματώνοντας την είσπραξη εισφορών κοινωνικής ασφάλισης στη Φορολογούσα Αρχή.
- Με το Νόμο 4512/2018 (ΦΕΚ Α 5/17.1.2018) συνίσταται η Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος του Υπουργείου Οικονομικών, η οποία θα συντονίζεται από τον Οικονομικό Εισαγγελέα και οι ελεγκτές θα ασκούν ανακριτικές πράξεις.

Με την εφαρμογή των διατάξεων του Νόμου 4281/2014 (ΦΕΚ Α 160/8.8.2014) εντείνονται οι προσπάθειες εξορθολογισμού της φορολογικής και τελωνειακής διοίκησης, του εκσυγχρονισμού της λειτουργίας τους και της μείωσης του διοικητικού κόστους. Η στελέχωση των υπηρεσιών αποτελεί μέτρο που στοχεύει στην αποδοτικότερη και αποτελεσματικότερη λειτουργία της Φορολογικής Διοίκησης προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι της δημοσιονομικής προσαρμογής. Στα πλαίσια της μείωσης του διοικητικού κόστους συνίστανται Περιφερειακά Γραφεία Δημοσιονομικού Ελέγχου προκειμένου να εξοικονομηθούν πόροι. Η μείωση του αριθμού των μετακινήσεων των υπαλλήλων του ελεγκτικού μηχανισμού προς την επαρχία για τη διενέργεια ελέγχων είναι μια πρόβλεψη, η οποία συνεπάγεται και μείωση του διοικητικού κόστους διευκολύνοντας το έργο της Γενικής Διεύθυνσης.

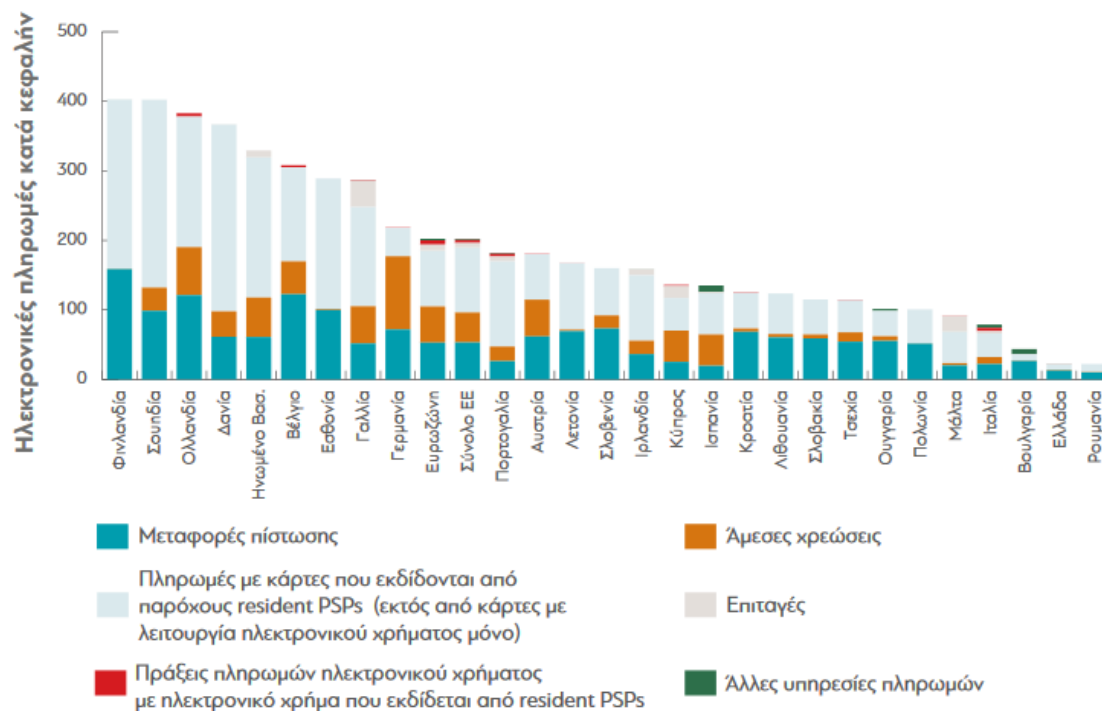
Συνολικά, αυτή η νομοθετική προσπάθεια έχει την πιθανότητα να επιφέρει αποτελέσματα καθώς και να καταστείλει φαινόμενα φοροδιαφυγής. Αρκεί, ωστόσο, να μη χαρακτηριστεί από προσωρινότητα και προχειρότητα, αντιθέτως να βασιστεί σε σταθερές οργανωτικές δομές για μεγάλο χρονικό διάστημα, χωρίς ουσιώδεις νομοθετικές μεταβολές. Η σταθερή φορολογική πολιτική συνδράμει ουσιωδώς προς την επίτευξη αυτού του σκοπού.

2.3 Χρήση πλαστικού χρήματος και ηλεκτρονικές συναλλαγές

Η εντατικοποίηση της χρήσης του πλαστικού χρήματος στις συναλλαγές είναι ένας παράγοντας που υποβοηθάει στην πάταξη της φοροδιαφυγής και στην ενίσχυση των φορολογικών εσόδων, καθώς και ένας παράγοντας που διασφαλίζει την εύρυθμη λειτουργία της οικονομίας και των συναλλαγών. Η θέσπιση μιας σειράς μέτρων για την προώθηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών επικυρώνει την ουσιώδη συμβολή της στην μείωση της φοροδιαφυγής και του περιορισμού της παραοικονομίας. Σε παγκόσμιο επίπεδο οι κεντρικές τράπεζες σε συνεργασία με τις δημόσιες αρχές προσπαθούν να προωθήσουν τον ασφαλή αυτό τρόπο πληρωμών, ο οποίος διασφαλίζει την αποτελεσματικότητα και τη σταθερότητα του χρηματοπιστωτικού συστήματος, αλλά και τη σωστή λειτουργία της οικονομίας και του εμπορίου (Γεωργίου, 2013: 33). Η εξέλιξη και η υιοθέτηση της τεχνολογικής καινοτομίας παράλληλα βοηθάει στην προώθηση αλλά και στην επικράτηση των αποτελεσματικών και ασφαλών τρόπων πληρωμής, διευκολύνοντας παράλληλα την καθημερινότητα των συναλλασσόμενων. Με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής (χρεωστικές κάρτες, πιστωτικές κάρτες, ηλεκτρονική τραπεζική) οι συναλλαγές οι οποίες καταγράφονται στα πληροφορικά συστήματα των τραπεζών έχουν διττή αποστολή. Διευκολύνουν αφενός τον φορολογικό έλεγχο συναλλαγών και εισοδημάτων, αφετέρου μειώνουν τα περιθώρια απόκρυψης φορολογητέας ύλης.

Σε σύγκριση με τη διεθνή ανοδική τάση που εμφανίζει ο ηλεκτρονικός τρόπος πληρωμής η Ελλάδα υστερούσε σε αυτό τον τομέα και καταλάμβανε μία από τις πιο χαμηλές θέσεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Στο ακόλουθο γράφημα (Γράφημα 1) για το έτος 2014 η Ελλάδα εμφανίζεται να έχει την προτελευταία θέση σε όρους συναλλαγών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής ανά κάτοικο. Η δυσπιστία του καταναλωτικού κοινού αναφορικά με την ασφάλεια των πληρωμών και των ηλεκτρονικών συστημάτων είναι ένας από τους κύριους λόγους άρνησης χρήσης των ηλεκτρονικών συστημάτων πληρωμής. (IOBE. 2015)

Γράφημα 1 : Συναλλαγές με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής ανά κάτοικο (2014)



Πηγή: Eurostat, 2014

Το 2014 οι πληρωμές στην Ελλάδα με χρήση πλαστικού χρήματος αποτελούσαν το 6% των συνολικών πληρωμών, όταν στην Ευρώπη ο μέσος όρος κυμαινόταν περίπου στο 24%. Η φοροδιαφυγή και η παραοικονομία είναι άμεσα συνδεδεμένες με τη χρήση μετρητών στις οικονομικές συναλλαγές. Η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος σε μια πρόσφατη έρευνα εκτίμησε πως μια αύξηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών κατά 10% θα μπορούσε να επιφέρει στον ετήσιο ρυθμό μεγέθυνσης του ΑΕΠ περίπου +0,2%. (Mylonas, 2016:1.)

Ωστόσο με την έναρξη της οικονομικής κρίσης οι προσπάθειες της Ελλάδας στον τομέα αυτό έχουν αρχίσει να γίνονται εμφανείς και να επεκτείνονται σε κάθε είδους συναλλαγές. Σημείο αναφοράς αποτέλεσε η εξαγγελία και η διεξαγωγή του δημοψηφίσματος τον Ιούνιο του 2015, το οποίο λόγω της τραπεζικής αργίας, των capital control αλλά και της αυξανόμενης χρήσης χρεωστικών και πιστωτικών καρτών για συναλλαγές, δημιούργησε εκείνες τις συνθήκες ενίσχυσης της χρήσης πλαστικού χρήματος και των ηλεκτρονικών συναλλαγών. Ο διαδεδομένος τρόπος της χρήσης μετρητών δίνει τη σκυτάλη στις ηλεκτρονικές συναλλαγές (όχι λόγω

νομοθετικής πρωτοβουλίας αλλά εξαιτίας των κοινωνικοπολιτικών συγκυριών), οι οποίες θα μπορούσαν να είχαν υιοθετηθεί πολύ νωρίτερα.

Με το Νόμο 4446/2016 (ΦΕΚ Α'240/22.12.2016) λαμβάνονται αυστηρά μέτρα για την προώθηση των ηλεκτρονικών συναλλαγών. Γίνεται υποχρεωτική η καταβολή της μισθοδοσίας των εργαζομένων του ιδιωτικού τομέα σε τραπεζικούς λογαριασμούς, άλλως υπάρχει ο κίνδυνος επιβολής προστίμου εις βάρος του εργοδότη από την Επιθεώρηση Εργασίας. Οι δαπάνες αυτές αφορούν εκείνες που πραγματοποιούνται στα πλαίσια εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Συγκεκριμένα, το άρθρο 72 του Νόμου 4446/2016 πρόσθεσε στις εκπιπτόμενες δαπάνες αυτές της μισθοδοσίας, για τις οποίες αρκεί η τμηματική ή η ολική τους εξόφληση να έχει γίνει με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών. Τονίζεται πως στην περίπτωση της τμηματικής ή ολικής εξόφλησης που δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, δεν δύναται να εκπέσει.

Επίσης, στα πλαίσια της προώθησης των συναλλαγών με ηλεκτρονικό μέσο προβλέπονται ρυθμίσεις, οι οποίες αφορούν στην υποχρεωτική αποδοχή καρτών πληρωμής από τους επιτηδευματίες προκειμένου να ολοκληρώνουν τις συναλλαγές, ενώ δίνεται κίνητρο στους συναλλασσόμενους των καρτών πληρωμής, το οποίο συνίσταται σε έκπτωση φόρου. Εάν προκύψει διαφορά μεταξύ της απαιτούμενης και της δηλούμενης δαπάνης με κάρτα η με οποιοδήποτε άλλο ηλεκτρονικό μέσο επιβάλλεται ποινή φόρου της τάξεως του 22%, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Μειώσεις φόρου μέσω ηλεκτρονικών συναλλαγών». Το προληπτικό αυτό μέτρο προβλέφθηκε προκειμένου να μειωθεί η διάπραξη των φορολογικών παραβάσεων σχετικών με την απόκρυψη εσόδων. Οι φορολογούμενοι οι οποίοι εξαιρούνται από την υποχρεωτική αποδοχή καρτών πληρωμής ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου, υποχρεούνται να συγκεντρώσουν αποδείξεις. Με το άρθρο 69 του νόμου ρυθμίζεται η εξόφληση όλων των συναλλαγών που υπερβαίνουν το ποσό των 500 ευρώ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.) μεταξύ επιχειρήσεων και ιδιωτών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, κ.λπ.), η οποία θα πρέπει να πραγματοποιείται υποχρεωτικά με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή με άλλο ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής. Ο Νόμος αυτός τροποποιεί το Νόμο 3842/2010 (άρθρο 20) και μειώνει το ύψος των συναλλαγών μεταξύ καταναλωτών και επιχειρήσεων, από 1.500 ευρώ σε 500 ευρώ. Δεν είναι επιτρεπτή πλέον η εξόφληση με μετρητά για συναλλαγές αξίας μεγαλύτερης των 500 ευρώ μεταξύ καταναλωτών

και επιχειρήσεων. Σκοπός των ανωτέρω ρυθμίσεων του Νόμου 4446/2016 είναι η διασφάλιση και ο έλεγχος των συναλλαγών στα πλαίσια όχι μόνο των εργασιακών σχέσεων αλλά και στα πλαίσια παροχής υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών μεταξύ καταναλωτών και επιχειρήσεων.

Κίνητρο για συναλλασσόμενους-φορολογούμενους αποτελεί και το πρόγραμμα δημοσίων κληρώσεων, άλλως λοταρία (ΠΟΛ. 1161/17-10-2017, ΦΕΚ 3657Β'/2017 «Πρόγραμμα δημοσίων κληρώσεων από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων»), η οποία διενεργείται βασιζόμενη στα στοιχεία των ηλεκτρονικών συναλλαγών. Το πρόγραμμα αφορά συναλλαγές με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλο ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής για αγαθά ή υπηρεσίες, μέσω του οποίου οι τυχεροί κερδίζουν χρηματικό έπαθλο δεδομένου ότι το σύνολο των ηλεκτρονικών συναλλαγών διαβιβάζονται στην ΑΑΔΕ. Διαπιστώνεται επομένως, πως κάθε ηλεκτρονική συναλλαγή αφήνει το φορολογικό αποτύπωμα δρώντας αποτελεσματικά στη μείωση περιπτώσεων φοροδιαφυγής. Στην πράξη, χίλιοι φορολογούμενοι κερδίζουν 1.000 ευρώ έκαστος κατόπιν διενέργειας της δημόσιας κληρώσεως.

2.4 Ηλεκτρονική καταγραφή συναλλαγών

Με το Νόμο 3943/2011 (ΦΕΚ Α 66/31.3.2011) και στα πλαίσια της νομοθετικής δράσης για την πάταξη της φοροδιαφυγής και τη δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών, προβλέφθηκε με το άρθρο 29 η κάρτα αποδείξεων. Η κάρτα αποδείξεων αποτέλεσε ένα πρώτο βήμα για την αύξηση της ηλεκτρονικής καταγραφής των συναλλαγών, το οποίο ωστόσο δεν απαιτούσε τη χρήση πλαστικού χρήματος. Η κάρτα αυτή δημιουργήθηκε για να έχει ο συναλλασσόμενος τη δυνατότητα να τη χρησιμοποιεί σε κάθε συναλλαγή αποκτώντας τη δυνατότητα καταγραφής και συλλογής των στοιχείων των αποδείξεων-δαπανών, που θα χρειαστούν προκειμένου να τα προσκομίσει για το αφορολόγητο όριο.

Σύμφωνα με το Υπουργείο Οικονομικών η κάρτα αποδείξεων δεν έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα, δεν καταγράφει τις συνήθειες του καταναλωτή, εξασφαλίζει την ανωνυμία του, ενώ παράλληλα η χρήση της λειτουργεί αποτρεπτικά για τέλεση φοροδιαφυγής εκ μέρους των ελεύθερων επαγγελματιών και των επιχειρήσεων. Η δημιουργία της κάρτας αυτής αποτέλεσε ένα μεταβατικό στάδιο για το καταναλωτικό κοινό με στόχο τη μετάβαση των καταναλωτών από τη χρήση των μετρητών στη χρήση του πλαστικού χρήματος. Ωστόσο από στοιχεία που είναι αναρτημένα στο Υπουργείο Οικονομικών φαίνεται πως το μέτρο αυτό δεν γνώρισε ευρεία

αποδοχή, δεδομένου του ότι η χρήση της κάρτας είναι πολύ περιορισμένη και ο αριθμός των ενεργών καρτών είναι πάρα πολύ μικρός.

2.5 Εντατικοποίηση φορολογικών ελέγχων και άμεσος εντοπισμός φορολογικών παραβάσεων

Η συμμόρφωση των φορολογουμένων προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις εξαρτάται από το φόβο ενδεχόμενων ελέγχων καθώς και από την πιθανότητα επιβολής προστίμων και ποινών, εφόσον διαπιστωθεί φορολογική παράβαση. Τα διάφορα προβλήματα που μπορούν να προκύψουν κατά τη διεξαγωγή των ελέγχων σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, έχουν ως αποτέλεσμα την αδυναμία εντοπισμού των φαινομένων φοροδιαφυγής από την πλευρά του φοροελεγκτικού μηχανισμού. Η μικρή πιθανότητα του εντοπισμού των φορολογικών παραβάσεων συνιστούσε ανέκαθεν μία από τις σημαντικότερες αιτίες διάπραξης φοροδιαφυγής. (IMF. 2013:24) Υπό αυτές τις συνθήκες, η εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων καθίσταται επιβεβλημένη προκειμένου να ενισχυθεί αποτελεσματικά η είσπραξη των φόρων, η οποία αποτελεί τη μέγιστη αδυναμία της φορολογικής διοίκησης.

Η μείωση των δαπανών εξαιτίας της αδυναμίας είσπραξης των φόρων δεν οφείλεται μόνο στην οικονομική ύφεση αλλά και στην ανικανότητα του κράτους να ενεργοποιήσει τους φοροελεγκτικούς μηχανισμούς του. Η εντατικοποίηση των ελέγχων, όπως προαναφέρθηκε, καθίσταται αναγκαία σε διάφορους τομείς κυρίως σε αυτούς που έχουν τάση φοροδιαφυγής, όπως στον τομέα των αλκοολούχων ποτών, των καπνοβιομηχανικών προϊόντων ή καυσίμων, ή σε εκείνες τις κατηγορίες φορολογουμένων που έχουν μεγάλες δυνατότητες για διάπραξη παραβάσεων, όπως είναι η κατηγορία των ελεύθερων επαγγελματιών. Τα είδη των φορολογικών ελέγχων διακρίνονται σε πολλές κατηγορίες, αλλά τρεις είναι εκείνες οι οποίες εμφανίζονται συνήθως στη φορολογική πρακτική. Συγκεκριμένα είναι ο τακτικός ή οριστικός έλεγχος, ο προσωρινός, και ο προληπτικός φορολογικός έλεγχος. (Πανταζόπουλος, 2012: 51)

Αναφερόμενοι όμως στην περίοδο της δημοσιονομικής προσαρμογής και συγκεκριμένα από το 2010 και ύστερα, η προτεραιότητα της εκτελεστικής και νομοθετικής εξουσίας δόθηκε στους φορολογικούς ελέγχους φυσικών προσώπων, θέτοντας ως αντικείμενο ελέγχου τη συνολική φοροδοτική ικανότητα, και όχι μόνο ορισμένες πηγές εισοδήματος του φυσικού προσώπου (επιχείρηση, εργασία). Η φορολογική διοίκηση στόχευσε στον εκτεταμένο έλεγχο των φυσικών προσώπων που μέχρι εκείνο το χρονικό σημείο περιοριζόταν είτε στις επιμέρους πηγές

δραστηριότητας των φυσικών προσώπων είτε στα νομικά πρόσωπα (Μάλλιου, 2016: 290). Ο φορολογικός έλεγχος εμπλουτίστηκε με πληθώρα μέτρων αφενός για να διασφαλιστεί το δημόσιο συμφέρον αφετέρου να βελτιωθεί και να διευκολυνθεί η ελεγκτική διαδικασία (Μάλλιου, 2016: 289). Στην περίοδο αυτή της κρίσης, η «ένδειξη πλούτου» οδήγησε το φοροελεγκτικό μηχανισμό να διευρύνει τα πλαίσια ελέγχου και να θέσει στο στόχαστρο τραπεζικούς λογαριασμούς φυσικών προσώπων, πιστωτικές κινήσεις εξωτερικού, εμβάσματα κ.λ.π. Δίνεται στη φορολογική αρχή η δυνατότητα να διενεργεί έμμεσες τεχνικές φορολογικού ελέγχου σε όλες τις κατηγορίες των φορολογουμένων ελέγχοντας το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά, διασταυρώνοντας τα εισοδήματα φορολογουμένων καθώς και τις αποταμιεύσεις τους. Το εν λόγω μέτρο δημιουργεί μια επέκταση του τεκμαρτού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος και στους λοιπούς φορολογούμενους, εκτός των ελεύθερων επαγγελματιών.

Στο γενικό αυτό πλαίσιο λήψης μέτρων για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και για τη διασφάλιση του συμφέροντος του Δημοσίου, λαμβάνονται ρυθμίσεις για τους φορολογικούς ελέγχους σε ευρύ επίπεδο. Με το Νόμο 3845/2010 (ΦΕΚ Α 65/6.5.2010) προβλέπεται ο έλεγχος προσώπων με υψηλά εισοδήματα και κυρίως αυτοαπασχολούμενων, όπου ο κίνδυνος φοροδιαφυγής σε αυτές τι περιπτώσεις είναι πιο μεγάλος. Επίσης με τον ίδιο νόμο δίνεται μια γενική έμφαση στη δίωξη μεγάλων παραβατών, στην ενίσχυση της συμμόρφωσης προς το φορολογικό σύστημα, στη βελτίωση ηλεκτρονικών υποδομών, αλλά και στη βελτίωση ενεργειών για τη διαπίστωση εάν τα μέτρα εφαρμόζονται ορθώς.

Επιπλέον, επέρχονται τροποποιήσεις στον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων σχετικά με τα ληξιπρόθεσμα χρέη προς το Δημόσιο. Σύμφωνα με το ισχύον καθεστώς, οι νέες ρυθμίσεις διακρίνουν τα χρέη σε ανεπίδεκτα ή όχι προς είσπραξη, απλουστεύεται σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α 66/31.3.2011) η διαδικασία δημοσιοποίησης των ληξιπρόθεσμων οφειλών στο διαδίκτυο, επιταχύνεται η διαδικασία εκκαθάρισης των ληξιπρόθεσμων οφειλών που έχουν συσσωρευτεί τα τελευταία χρόνια, αλλά και των εκκρεμών υποθέσεων που έχουν τον κίνδυνο παραγραφής. Ωστόσο, αναφορικά με τις προαναφερόμενες ρυθμίσεις θα μπορούσε να γίνει μια εκτίμηση, η οποία ίσχυε και για νομοθετικές διατάξεις με ρυθμίσεις παρόμοιου χαρακτήρα, ψηφισθέντων πριν τη δημοσιονομική προσαρμογή. Ο αντίλογος ως προς τις ρυθμίσεις αυτές, οι οποίες βασίζονται στον κίνδυνο παραγραφής των εκκρεμών φορολογικών

υποθέσεων καθώς και στην ταχεία συλλογή εσόδων, είναι ο εξής: δεν αντιμετωπίζεται το φαινόμενο της φοροδιαφυγής αλλά συγκαλύπτεται, με αποτέλεσμα η φορολογική συνείδηση να αποδυναμώνεται αντί να ενισχύεται. (Γλύκου, 2009: 185)

Ο Νόμος 3943/2011 προβλέπει το σημαντικό ρόλο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και προσδιορίζει τα καθήκοντά του. Η πολιτεία, εποπτεύοντας και καθοδηγώντας όλες εκείνες τις αρχές που είναι σχετικές με τη δίωξη του οικονομικού εγκλήματος θεσμοθετεί όχι μόνο κατασταλτικά αλλά και προληπτικά μέτρα δίνοντας έμφαση στο προπαρασκευαστικό στάδιο του εντοπισμού και στη διερεύνηση και πάταξη φαινομένων εγκλημάτων οικονομικής φύσης. Είχε παρατηρηθεί το γεγονός πως σε πολύπλοκες περιπτώσεις φαινομένων φοροδιαφυγής Εισαγγελείς τοποθετούνταν και υπηρετούσαν σε Διευθύνσεις Ασφάλειας Αττικής, επομένως κατέστη αναγκαίο να συμπεριληφθεί ο ρόλος του και το έργο του εντός νόμου.

Ουσιώδης αποτελεί η νομοθετική προσπάθεια αναδιάρθρωσης των φορολογικών και ελεγκτικών υπηρεσιών προκειμένου να βελτιστοποιηθούν οι ελεγκτικές διαδικασίες. Με το κεφάλαιο Β του ιδίου Νόμου υπό τον τίτλο «Αναδιάρθρωση των φορολογικών και ελεγκτικών υπηρεσιών και βελτίωση των ελεγκτικών διαδικασιών του Υπουργείου Οικονομικών», θεσπίζονται η σύσταση Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων στο Υπουργείο Οικονομικών με στόχο την αντιμετώπιση της διαφθοράς, η ανανέωση του προσωπικού της ΣΔΟΕ, η ενίσχυση της διεθνούς διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Προβλέπεται ο τακτικός ή προσωρινός φορολογικός έλεγχος των υποκείμενων σε φόρο με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 101 Κ.Φ.Ε. που διενεργείται από το γραφείο της ελεγκτικής υπηρεσίας σε ορισμένες υποθέσεις, τροποποιώντας κατά αυτόν τον τρόπο τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Σκοπός του κράτους είναι η εξοικονόμηση χρόνου των υπηρεσιών καθώς και αποδοτικότερη διενέργεια ελέγχου. Εν συνεχεία, θεσπίζεται η υποχρέωση της Διοίκησης να δημοσιοποιεί τα στοιχεία των ληξιπρόθεσμων οφειλών άνω του ποσού των 150.000 ευρώ προς το Δημόσιο στο διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών. Η πληροφόρηση των πολιτών, η ενημέρωσή τους, η προστασία των συνεπών φορολογουμένων και η φορολογική συμμόρφωση είναι κάποιους από τους λόγους για τους οποίους προβλέφθηκε η διάταξη αυτή του νόμου. Με κανονιστική απόφαση καθορίζονται όλα τα σχετικά με την εφαρμογή της διάταξης της δημοσιοποίησης των δεδομένων στο Διαδίκτυο λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του Νόμου 2472/1997 (ΦΕΚ Α 50) περί προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, ώστε η επεξεργασία και κατ' επέκταση η

διαδικασία δημοσιοποίησή τους να είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, να είναι συνταγματική και νόμιμη και αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση του συγκεκριμένου σκοπού.

Στα πλαίσια της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, με την υπ' αριθμόν 2652/29-2-2012 Πράξη του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος, ο Διοικητής της ΤτΕ τροποποιεί την υπ' αριθμ. 281/5/17.3.2009 απόφαση και εκδίδει την ως άνω Πράξη ακολουθώντας τις επιταγές του ισχύοντος νομοθετικού καθεστώτος. Προσδιορίζονται και κατηγοριοποιούνται οι περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες επιχειρηματικές σχέσεις και συναλλαγές ενέχουν αυξημένο κίνδυνο φοροδιαφυγής καθώς και οι ύποπτες συναλλαγές και δραστηριότητες που ενδεχομένως να συνδέονται ή να σχετίζονται με φοροδιαφυγή. Γίνεται μια προσπάθεια αξιολόγησης των συναλλασσόμενων μέσω της διασταυρώσεως στοιχείων τραπεζικών εργασιών, κατά την οποία εάν ο συναλλασσόμενος κριθεί αναξιόπιστος, ενδεχομένως να θεωρηθεί ύποπτος για διάπραξη φοροδιαφυγής αλλά και διαχείρισης και ξεπλύματος μαύρου χρήματος.

Τα πιστωτικά ιδρύματα έχοντας ως στόχο τον εντοπισμό φαινομένων φοροδιαφυγής δρουν προληπτικά. Ελέγχουν και διασταυρώνουν συναλλαγές φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και επιχειρηματικές σχέσεις και στην περίπτωση που προκύψουν έστω ενδείξεις διάπραξης ποινικού αδικήματος, όπως το αδίκημα της φοροδιαφυγής, παραπέμπουν την εκάστοτε περίπτωση στην αρμόδια αρχή. Τα πιστωτικά ιδρύματα λαμβάνουν υπόψη τα εξής στοιχεία προκειμένου να προσδιορίσουν τον κίνδυνο φοροδιαφυγής: την πηγή του εισοδήματος του πελάτη τους, τον κλάδο επαγγελματικής δραστηριότητας, τον αριθμό και το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων, τις αναλήψεις και τις καταθέσεις σε μετρητά, την ύπαρξη σημαντικής απόκλισης των δηλουμένων εισοδημάτων από το συναλλακτικό προφίλ του πελάτη, καθώς και εάν έχουν επιβληθεί ή υπάρχει αίτημα επιβολής προσωρινών μέτρων στους ίδιους τους πελάτες, σε συγγενείς ή σε συνεργάτες τους.

Τον Ιούλιο του 2011 ψηφίστηκε ο Νόμος 3985/2011 (ΦΕΚ Α 151/1.7.2011) «Μεσοπρόθεσμο πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015» με δημοσιονομικές αλλαγές προκειμένου να επιτευχθούν ποσοτικοί στόχοι για τη χρονική περίοδο 2012-2015. Με την ψήφιση του εφαρμοστικού Νόμου 3986/2011 (ΦΕΚ Α 152/1.7.2011) συμπληρώνεται το μεσοπρόθεσμο πλαίσιο και λαμβάνονται επείγοντα μέτρα εφαρμογής του πλαισίου, τα οποία ρυθμίζουν θέματα φορολογικά, τελωνειακά, δημοσιονομικά, το ασφαλιστικό κ.λ.π. Σημαντική νομοθετική πρόβλεψη γίνεται για την υποχρεωτική ηλεκτρονική υποβολή των απαραίτητων

στοιχείων οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος των δημόσιων και ιδιωτικών φορέων την άρση τραπεζικού απορρήτου των φορολογουμένων, ώστε η Εφορία να προβαίνει σε ελέγχους τραπεζικών συναλλαγών και περιουσιακών στοιχείων, χωρίς να καθίσταται ως προϋπόθεση αφενός η ενημέρωση και συγκατάθεση του φυσικού προσώπου αφετέρου η άδεια της Αρχής Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων. Κυρίαρχος στόχος είναι η διασταύρωση και ο έλεγχος των στοιχείων που έχουν υποβληθεί από τους φορολογούμενους στις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Η διάταξη του άρθρου 32 εξουσιοδοτεί τον Υπουργό Οικονομικών να καθορίζει τον τρόπο, τη διαδικασία της ηλεκτρονικής διαβίβασης και το είδος των πληροφοριών και δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.

Στα πλαίσια ενός πολυνόμου το 2013 ψηφίστηκαν ρυθμίσεις, οι οποίες περιελάμβαναν σειρά μεταρρυθμίσεων που αποσκοπούσαν στην αποδοτικότερη λειτουργία του ελεγκτικού μηχανισμού. Συγκεκριμένα, με το άρθρο 34 του Νόμου 4141/2013 (ΦΕΚ Α 81/5.4.2013) προβλέπεται η οργάνωση και η λειτουργία του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου, του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, καθώς και τα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα Αθηνών και Θεσσαλονίκης. Στόχος των διατάξεων περί οργάνωσης του ελεγκτικού μηχανισμού είναι να αντιμετωπιστεί η φοροδιαφυγή αποτελεσματικά μέσω της βελτιστοποίησης της λειτουργίας των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών. Επιπλέον, ρυθμίζεται η διαδικασία εμφάνισης μάρτυρα στα πλαίσια της ποινικής δίκης με αντικείμενο τη φοροδιαφυγή των άρθρων 17 και 18 του ν. 2523/1997, με σκοπό την απλοποίηση των οικονομικών διαδικασιών προς όφελος της εύρυθμης λειτουργίας των ελεγκτικών αρχών και καθιστά την αυτοπρόσωπη εμφάνιση του εκπρόσωπου της ελεγκτικής Αρχής ως μάρτυρα μη υποχρεωτική, εφόσον έχει ενημερωθεί εγγράφως ο αρμόδιος εισαγγελέας ή το δικαστήριο από τον Προϊστάμενο της αρχής.

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων προκειμένου να βοηθήσει στην πάταξη της φοροδιαφυγής, δίνει προτεραιότητα σε ορισμένες δράσεις, οι οποίες λειτουργούν εποικοδομητικά προς το σκοπό αυτό. Εντατικοποιούνται οι διενεργούμενοι επιτόπιοι έλεγχοι, οι μερικοί έλεγχοι, οι πλήρεις έλεγχοι, οι έλεγχοι τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, καθώς και οι έλεγχοι φορολογίας κεφαλαίου κ.λ.π. από τα Ελεγκτικά Κέντρα, συγκεκριμένα από τα Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και τις Δ.Ο.Υ. Επιπλέον, η ΑΑΔΕ εντατικοποιεί τους

διενεργούμενους μερικούς επιτόπιους ελέγχους, τους ελέγχους διακίνησης, τους εμφανείς ελέγχους, και τις έρευνες φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου από τις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αυξάνει τους διενεργηθέντες ελέγχους για την καταπολέμηση του λαθρεμπορίου με τη συμβολή των Κινητών Ομάδων Ελέγχου. Οι Κινητές Ομάδες Ελέγχου το 2017 ήταν οκτώ, ενώ το 2016 λειτουργούσαν οι μισές, δηλαδή μόνο τέσσερις, με αποτέλεσμα οι πραγματοποιήσιμοι έλεγχοι να έχουν αυξηθεί. Αναφορικά με την αντιμετώπιση των ελλειμμάτων στα έσοδα λόγω του λαθρεμπορίου, η ΑΑΔΕ εντατικοποιεί τους ελέγχους δίωξης καθώς και τους εκ των υστέρων ελέγχους που διενεργούν οι Τελωνειακές Αρχές για τον εντοπισμό λαθρεμπορικών πράξεων.

Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής αποτελεί μία από τις προτεραιότητες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και για το λόγο αυτό κάθε χρόνο προγραμματίζει δράσεις, προληπτικές και κατασταλτικές, προκειμένου να προσπαθήσει να την αντιμετωπίσει όσο το δυνατόν πιο αποτελεσματικά. Ο στόχος της ΑΑΔΕ ταυτίζεται με το στόχο της φορολογικής πολιτικής: τον εκσυγχρονισμό του ελεγκτικού μηχανισμού ώστε να καταστεί πιο αποτελεσματικός και παράλληλα πιο αποδοτικός, τον εκσυγχρονισμό των συστημάτων πληροφόρησης, ελέγχου και ανάλυσης κινδύνου.

2.6 Ανταλλαγή και διασταύρωση πληροφοριών

Τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν δεσμευτεί να ακολουθούν δράσεις πολιτικής, στόχος των οποίων είναι η καταπολέμηση της διασυννοριακής απάτης, της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής, εξασφαλίζοντας μια αποτελεσματική συνεργασία των κρατών μελών και των φορολογικών διοικήσεών τους. Η διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας είναι μία από τις κορυφαίες προτεραιότητες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και προς το σκοπό αυτό το Συμβούλιο εξέδωσε δύο σημαντικές οδηγίες με διαφορά ενός έτους περίπου, την 2010/24/ΕΕ και την 2011/16/ΕΕ.

Μέσω της Οδηγίας 2010/24/ΕΕ θεσπίζεται η αμοιβαία συνδρομή στον τομέα της φορολογίας για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους και δασμούς και την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών. Το μέτρο αυτό αποτελεί ένα τρόπο πρόληψης της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής καθώς και της αντιμετώπισης των οικονομικών προβλημάτων των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Στο πλαίσιο ανταλλαγής και διασταύρωσης πληροφοριών ενσωματώνονται οι Ευρωπαϊκές Οδηγίες και ψηφίζονται οι ακόλουθοι νόμοι: Με το Νόμο 4079/2012 (ΦΕΚ Α 180/20.9.2012) ο

φοροελεγκτικός μηχανισμός αποκτά τη δυνατότητα διασταύρωσης των αναλήψεων-καταθέσεων των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών και της αξιολόγησης της φορολογικής-καταναλωτικής συμπεριφοράς του φορολογούμενου. Η διαδικασία είναι αυτοματοποιημένη κάμπτοντας το τραπεζικό και το φορολογικό απόρρητο. Απλοποιούνται κατά κάποιον τρόπο οι διαδικασίες άρσης του τραπεζικού απορρήτου απαλείφοντας τις γραφειοκρατικές διαδικασίες που ίσχυαν έως τώρα και επιταχύνοντας τους φορολογικούς ελέγχους για τον εντοπισμό διαφορών μεταξύ των φορολογικών δηλώσεων και των καταθέσεων.

Βαρύνουσας σημασίας είναι η προαναφερθείσα Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία ενσωματώθηκε στο εθνικό δίκαιο με το Νόμο 4170/2013 (ΦΕΚ Α 163/12.7.2013) και καταδεικνύει την ανάγκη σε ενωσιακό και διεθνές επίπεδο της αντιμετώπισης της διασυννοριακής απάτης και της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Θεσμοθετείται η ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, η αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών καθώς και η διοικητική συνεργασία. Με την αυτόματη ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών τέθηκε ως κυρίαρχη προτεραιότητα η αποδοτικότερη είσπραξη φόρων και ως εκ τούτου η ενίσχυση των δημόσιων εσόδων, προκειμένου να καλυφθεί ένα μέρος του δημόσιου ελλείμματος. Με το πρότυπο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών σχετικών με τα φορολογικά θέματα ενισχύεται η διαφάνεια των συναλλαγών και η συνεργασία των κρατών μελών μεταξύ τους καθώς και με τρίτες χώρες. Προς την κατεύθυνση αυτή κινείται και η πρόβλεψη για την επιτάχυνση των διαδικασιών για το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών υπόπτων για διάπραξη φοροδιαφυγής.

Ωστόσο, σύμφωνα με Έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής COM (2017) 781 που συντάχθηκε το Δεκέμβριο του 2017, τα αποτελέσματα που είχε η εφαρμογή της Οδηγίας δεν ήταν τα αναμενόμενα καθώς τα στοιχεία που έχουν προκύψει με το πέρας των ετών από την έναρξη ισχύος της είναι περιορισμένα. Μπορούμε να συμπεράνουμε τα εξής: είτε οι φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών δεν είχαν τη δυνατότητα να εξασφαλίσουν τη μεταξύ τους διοικητική συνεργασία παρέχοντας τις ανάλογες πληροφορίες των φορολογικών οφειλών, όπως η Επιτροπή απαιτούσε σε ετήσια βάση, είτε δεν είχαν τους επαρκείς πόρους λόγω του μεγάλου όγκου των αιτήσεων. Για αυτό το λόγο εξαιτίας των περιορισμένων αποτελεσμάτων η Επιτροπή θέτει κατευθυντήριες γραμμές για μια πιο ολοκληρωμένη, αποτελεσματική και διαφανή διοικητική συνεργασία ορίζοντας συγκεκριμένες δράσεις, εφόσον η διοικητική συνεργασία και η

αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών θεωρούνται για τα κράτη μέλη ένα ισχυρό όπλο κατά της φοροδιαφυγής. Η επιτυχία του ευρωπαϊκού εγχειρήματος, το μέγεθος της οποίας θα φανεί στο εγγύς μέλλον, εξαρτάται άμεσα από τους διαθέσιμους πόρους σε εθνικό επίπεδο αλλά και από τις προσπάθειες συνεργασίας,

2.7 Ευνοϊκή μεταχείριση εθελοντικής δήλωσης εισοδημάτων

Με τη ρύθμιση του Νόμου 3842/2010 (ΦΕΚ Α 58/23.4.2010) δίνονται κίνητρα για τον επαναπατρισμό κεφαλαίων φυσικών και νομικών προσώπων φορολογικά υπόχρεων στην Ελλάδα και τα οποία έχουν διαρρεύσει στην αλλοδαπή. Με αυτή την πρόβλεψη γίνεται μια προσπάθεια αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής επιστρέφοντας τα κεφάλαια με ίδια θέληση στην Ελλάδα και καταβάλλοντας φόρο με συντελεστή, ο οποίος καθορίζεται νομοθετικά. Χαρακτηριστικό των κατατεθειμένων κεφαλαίων ή των επενδύσεων αυτών είναι ότι βρίσκονται στην αλλοδαπή και ενώ είχαν την υποχρέωση οι φορολογούμενοι να τα δηλώσουν και να καταβάλουν φόρο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, δεν το έπραξαν. Σκοπός της ένταξης στη ρύθμιση αυτή ήταν η φορολογική τακτοποίηση των υποθέσεων και παράλληλα η εξάλειψη του αξιοποίνου χαρακτήρα των φορολογικών αδικημάτων που έχουν τελεσθεί. Ωστόσο, τα κίνητρα για τον επαναπατρισμό του Νόμου απέτυχαν να προσελκύσουν κεφάλαια της αλλοδαπής με αποτέλεσμα να μη γνωρίσει η νομοθετική πρωτοβουλία την επιτυχία που επεδίωκε σε αυτόν τον τομέα. Ο μετέπειτα Νόμος 3943/2011 (ΦΕΚ Α 66/31.3.2011), ο οποίος τροποποίησε το Ν. 3842/2010, επίσης δεν έφερε τα αναμενόμενα αποτελέσματα ως προς την οικειοθελή αποκάλυψη εισοδήματος, δεδομένης της οικονομικής κρίσης και της αβεβαιότητας που δημιουργούσε στους φορολογικά υπόχρεους το ήδη ασταθές οικονομικό και τραπεζικό περιβάλλον.

Στα πλαίσια της οικειοθελούς αποκάλυψης εισοδημάτων και γενικότερα της φορολογητέας ύλης προκειμένου να αυξηθούν τα δημόσια έσοδα δίνονται παρατάσεις, ώστε οι φορολογούμενοι να έχουν τη δυνατότητα να υποβάλουν φορολογικές δηλώσεις και να καταβάλλουν αντί για αυτοτελή πρόστιμα, τον αναλογούντα φόρο. Σωρεία νομοθετικών τροποποιήσεων παρατείνουν την καταληκτική ημερομηνία, προκειμένου οι φορολογούμενοι να ενταχθούν στη ρύθμιση της οικειοθελούς αποκάλυψης. Επί παραδείγματι, η παράταση του Νόμου 4446/2016 τροποποιήθηκε με το Νόμο 4474/2017 και έπειτα με το Νόμο 4490/2017. Σύμφωνα με στοιχεία της ΑΑΔΕ για το έτος 2017 στο πλαίσιο του προγράμματος οικειοθελούς

αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών του Νόμου 4446/2016 κατατέθηκαν 507.677 δηλώσεις, οι φόροι που προέκυψαν ήταν ύψους 795,3 εκατομμυρίων ευρώ, ενώ το ποσό που καταβλήθηκε από τις δηλώσεις ανέρχεται στα 262,23 εκατομμύρια ευρώ (στοιχεία 19/01/2018).

2.8 Κυρώσεις και πρόστιμα

Το θεσμικό πλαίσιο φορολόγησης των πολιτών αλλάζει αναλόγως με τις κοινωνικοπολιτικές και οικονομικές συνθήκες οδηγώντας κυρίως την οικονομική πολιτική του κράτους να λαμβάνει σκληρά και δυσβάσταχτα μέτρα. Τα μέτρα αυτά αντί να αποφέρουν την έκλειψη των φαινομένων φοροδιαφυγής μπορούν να δημιουργήσουν ένα είδος φαύλου κύκλου, ενισχύοντας την ανάπτυξη της παραοικονομίας, προκαλώντας την εύρεση νέων τρόπων απόκρυψης εισοδημάτων, μείωσης ή εκμηδένισης της φορολογικής υποχρέωσης, καθώς και διάπραξης άλλων πράξεων ή παραλείψεων των φορολογουμένων (Δημήτρηνας, 2011: 2).

Στα πλαίσια της οικονομικής ύφεσης που γνωρίζει η Ελλάδα είναι εκτεταμένες οι νομοθετικές προσπάθειες με σκοπό την αντιμετώπιση της φορολογικής παραβατικότητας και την πάταξη της φοροδιαφυγής και των λοιπών οικονομικών εγκλημάτων. Με γνώμονα τα ανωτέρω, οι κυρώσεις και τα πρόστιμα ως αποτέλεσμα των φορολογικών ελέγχων θα πρέπει να επιβάλλονται και να τηρούνται χωρίς κάποιου είδους ανοχή, αλλά με απόλυτη διαφάνεια και συνέπεια προκειμένου να λειτουργούν κατά τρόπο αποτρεπτικό και με τρόπο που να διαμορφώνει τη φορολογική συνείδηση. Ο φορολογούμενος, επομένως, εάν θεωρεί ότι βάσει νόμου η πιθανότητα αποκάλυψης πράξεων φοροδιαφυγής είναι μεγάλη και η επιβολή των ανάλογων κυρώσεων είναι δεδομένη, τότε η πιθανότητα τέλεσης φορολογικού αδικήματος είναι πιο μικρή.

Οι διοικητικές κυρώσεις αποτελούσαν ανέκαθεν ένα κρατικό εργαλείο αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής εξορθολογίζοντας την αντίδραση του φορολογουμένου στην επιβολή των διοικητικών μηχανισμών καταναγκασμού, χωρίς όπως είναι φυσικό, να δύναται να αναπληρώσουν τις ελλείψεις των μηχανισμών αυτών. Οι διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες αποτελούν μέρος της κυρωτικής λειτουργίας του κράτους, επιβάλλονται από τις διοικητικές αρχές (σπανιότερα από τα Διοικητικά Δικαστήρια) και προβλέπουν την επιβολή προσαυξήσεων ή πρόσθετων φόρων ή την επιβολή χρηματικών προστίμων. Ωστόσο, η φορολογική κύρωση διακρίνεται από την επιβολή των διοικητικών μέτρων, τα οποία έχουν στόχο τη διασφάλιση του

δημοσίου συμφέροντος και την τήρηση της φορολογικής ευταξίας. (Δημητρακόπουλος, 2014: 37)

Οι φορολογικές κυρώσεις στοχεύουν στη συμμόρφωση των φορολογουμένων, στην καταστολή της φορολογικής παράβασης, στην αποκατάσταση της νομιμότητας και στην αποκατάσταση της ζημίας που έχει επέλθει στο Δημόσιο, κάμπτοντας τη φορολογική ανυπακοή που παρουσιάζει ο φορολογούμενος. (Παπακυριάκου, 2005:93) Η αυστηρότητα που τις διέπει, θεωρείται πως αποτελεί πολιτική επιλογή του κράτους. Εξαρτάται, δηλαδή, από την πολιτική βούληση και την πρωτοβουλία του νομοθέτη, γεγονός που αποδεικνύει την αναγκαιότητα της απαρέγκλιτης τήρησης των φορολογικών διατάξεων περί κυρώσεων, καθώς και της επιβολής της νομιμότητας από τους κρατικούς φορείς. (Τσιρωνάς, 2016: 197)

Σε ένα γενικότερο πλαίσιο μέτρων δημοσιονομικού και διαρθρωτικού χαρακτήρα και συγκεκριμένα σε επίπεδο προστίμων και κυρώσεων, ο Νόμος 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) επαναδιατυπώνει τον ορισμό της φοροδιαφυγής και τροποποιεί το πλαίσιο των προστίμων στην περίπτωση των φορολογικών παραβάσεων καθώς και των ποινικών κυρώσεων κατά της φοροδιαφυγής. Αυστηροποιούνται οι κυρώσεις που προβλέπει ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας για τις φορολογικές παραβάσεις. Ωστόσο, οι ρυθμίσεις αναφορικά με το ύψος του προστίμου των εκκρεμών υποθέσεων έκδοσης πλαστών και εικονικών τιμολογίων γίνονται πιο ευνοϊκές και προς όφελος του οφειλέτη. Ο Νόμος 4472/2017 (ΦΕΚ Α 74/19.5.2017) μειώνει τα πρόστιμα ΦΠΑ που επιβάλλονται για παραβάσεις έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων εκκρεμών ελέγχων χρήσεων πριν από το 2014, προκειμένου να εξομοιωθούν με τα αντίστοιχα πρόστιμα που επιβάλλονται σύμφωνα με τον ΚΦΔ για χρήσεις από το 2014 και μετά. Ο υπολογισμός των προστίμων θα είναι στο 50% του μη καταβληθέντος ΦΠΑ.

Σκοπός ως εκ τούτου είναι η εναρμόνιση των προστίμων και των κυρώσεων που επιβάλλει η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αναφορικά με την υποχρέωση αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης. Επιπροσθέτως, οι ευνοϊκότερες διατάξεις θα εφαρμοστούν και στις υποθέσεις που είναι εκκρεμείς στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και τα Δικαστήρια. Αυτό θα συμβεί από τη στιγμή που θα τεθεί σε εφαρμογή η διάταξη που προβλέπει

τον επανυπολογισμό των επιβαρύνσεων αυτών με βάση τις επιεικέστερες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών, οι οποίες τέθηκαν σε ισχύ από την 1η-1-2014 και μετά.

Οι παραβάσεις φοροδιαφυγής επιφέρουν την επιβολή προστίμων, αλλά σύμφωνα με το άρθρο 55 του Ν. 4174/2013 είναι ανεξάρτητες από κάθε άλλη τυχόν ποινική κύρωση και οποιαδήποτε ποινική διαδικασία προβλέπεται από τον Ποινικό Κώδικα και από τους Ειδικούς Ποινικούς Νόμους. Οι ποινές που προβλέπονται από τη νομοθεσία είναι γενικά υψηλές όσο αφορά την Ελλάδα, ενώ η πιθανότητα που αυτές οι κυρώσεις δεν έχουν πλήρη εφαρμογή και επιβολή είναι πολύ υψηλή. Αποτελεί ένα συχνό φαινόμενο, να μην εφαρμόζονται οι κυρώσεις όταν σε αντιδιαστολή προβλέπεται η περίπτωση ένταξης σε δόσεις, η περίπτωση εκπτώσεων στις ποινές ή στους τόκους (IMF. 2013:25).

Γενικά, η αυστηροποίηση των κυρώσεων προκαλεί αντιφάσεις και προβληματισμούς και τίθεται το εξής ερώτημα: Συνιστά αποτελεσματικό μέτρο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και την αύξηση των δημοσίων εσόδων ή λειτουργεί αντίστροφα; Όπως προκύπτει, δεν υπάρχει αναλογική σχέση μεταξύ της αυστηροποίησης του φορολογικού ποινολογίου, το οποίο ενέχει τις επαπειλούμενες κυρώσεις για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και της συχνότητας διάπραξης των παραβάσεων. Η βαρύτητα των φορολογικών κυρώσεων δεν επιδρά κατά τρόπο αποτρεπτικό, λειτουργεί παρελκυστικά και δεν υποβοηθά στην πάταξη της φοροδιαφυγής. (Τσιρωνάς, 2016: 198) Το σύστημα ποινών λοιπόν καθιστά δυσδιάκριτη την επίτευξη μείωσης, σταθεροποίησης ή αύξησης περιπτώσεων φορολογικών παραβάσεων, για αυτό και η επίδραση των ποινών στο επίπεδο της φοροδιαφυγής θα πρέπει να είναι αντικείμενο μελέτης του νομοθετικού οργάνου προκειμένου να συμπεράνει, εάν οι συγκεκριμένες κυρώσεις αποτελούν ένα αποτελεσματικό μέτρο κατά της φοροδιαφυγής ή εάν φέρνουν τα αντίθετα αποτελέσματα στρέφοντας τους φορολογούμενους στη φοροδιαφυγή. Υποστηρίζεται εν προκειμένω, πως οι διοικητικές κυρώσεις που επιβάλλονται από το νομοθέτη, θα πρέπει να διέπονται από την αρχή της αναλογικότητας, ώστε να επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος σκοπός και να μη είναι δυσανάλογες με τη φορολογική παράβαση.

2.9 Δημιουργία Φορολογικής συνείδησης και ενίσχυση Φορολογικής Συμμόρφωσης

Το κράτος φέρει την ευθύνη να δημιουργήσει μια σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ του ιδίου και των φορολογουμένων με όρους δίκαιους και με σεβασμό στην ίση μεταχείριση των διοικούμενων. Η φορολογική συνείδηση ωστόσο απουσιάζει στη σύγχρονη ελληνική κοινωνία,

για αυτό το σκοπό οφείλει η πολιτεία να καλλιεργήσει τη συνειδητή συμμόρφωση, η οποία θα είναι συμβατή με το φορολογικό νομοθετικό πλαίσιο. Σημαντικό ρόλο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και των άλλων φορολογικών παραβάσεων, διαδραματίζουν τα μέτρα της κυβερνητικής πολιτικής, τα οποία θα πρέπει να έχουν μακροπρόθεσμο και σταθερό χαρακτήρα, εστιάζοντας παράλληλα στη νομική πλευρά της φοροδιαφυγής και στα ηθικά ζητήματα που εγείρει, προκειμένου να στοχεύουν στη δημιουργία μιας ισχυρής φορολογικής συνείδησης.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, το κράτος προσπαθεί να λαμβάνει τις ανάλογες δράσεις. Με το Νόμο 4002/2011 (ΦΕΚ Α'180/22.8.2011) συστάθηκε η Διεύθυνση Φορολογικής Συμμόρφωσης υπό την εποπτεία της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Η Διεύθυνση Φορολογικής Συμμόρφωσης έχει στόχο να εντοπίζει τους φορολογούμενους που δεν επιδεικνύουν συμμόρφωση στα φορολογικά τους καθήκοντα, να σχεδιάζει και να αναλαμβάνει πρόσφορους τρόπους συμμόρφωσής τους μέσω της ενημέρωσης ή της ευαισθητοποίησης. Στα πλαίσια διεξαγωγής ποσοτικής έρευνας στάσεων και αντιλήψεων με ηλεκτρονικά ημιδομημένα ερωτηματολόγια σε δείγμα εκπαιδευτικών της Α/Βάθμιας και Β/Βάθμιας Εκπαίδευσης της Επικράτειας που πραγματοποιήθηκε υπό την αιγίδα της ΑΑΔΕ εκτός των άλλων, διαπιστώθηκε πως το 95% των ερωτηθέντων θεωρεί πως η διαμόρφωση φορολογικής συνείδησης είναι θέμα παιδείας και το 90% πως η φορολογική συνείδηση χρήζει ενίσχυσης από το εκπαιδευτικό σύστημα και πως η φορολογική συνείδηση συνδέεται με την κοινωνική συνείδηση. (publicrevenue, 2017)

Ένα παράδειγμα μη συμμόρφωσης των φορολογουμένων προς τους φορολογικούς κανόνες είναι η μη καταβολή ΦΠΑ. Η ελλιπής οργάνωση της φορολογικής διοίκησης και η μειωμένη αποδοτικότητά της σε συνδυασμό με τη μειωμένη φορολογική συνείδηση των υποκείμενων σε φόρο συντελούν στην αυξημένη παρουσία του φαινομένου της μη καταβολής. Σύμφωνα με στοιχεία που προκύπτουν, η Ελλάδα στο θέμα της μη είσπραξης του ΦΠΑ κατέχει μία από τις υψηλότερες θέσεις σε σχέση με τις άλλες Ευρωπαϊκές χώρες. Αναφορικά με το έτος 2015, η TAXUD/2015/CC/131 Έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής κάνει αναφορές στην απώλεια εσόδων ΦΠΑ, επισημαίνοντας την περίπτωση του αυξημένου μεγέθους του «κενού ΦΠΑ» (VAT Gap). Το «Κενό ΦΠΑ» είναι μονάδα μέτρησης απώλειας εσόδων και είναι η διαφορά ανάμεσα στις δυνητικές και στις πραγματικές εισπράξεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Ο πραγματικός συντελεστής ΦΠΑ αυξήθηκε στο 8,5%, ωστόσο τα φορολογικά έσοδα δεν

γνώρισαν ανάλογη αύξηση. Τα φορολογικά έσοδα μειώθηκαν, διότι όπως αναφέρεται στην έκθεση της Επιτροπής, αφενός η φορολογική συμμόρφωση μειώθηκε κατά 4% και η φορολογική βάση περιορίστηκε κατά 2,4%. (kathimerini, 2017) Το γεγονός αυτό, είχε ως αποτέλεσμα να ενισχύσει ακόμα περισσότερο το φαινόμενο της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα και να καταστήσει φανερό πως η αύξηση των φόρων (αύξηση ΦΠΑ από 23% στο 24%, αύξηση φόρου στους χώρους εστίασης και σε ξενοδοχεία, κατάργηση μειωμένων συντελεστών ΦΠΑ στα νησιά) δεν επιφέρει αναλογική αύξηση των δημόσιων εσόδων.

Με προοπτική την καλλιέργεια της ατομικής φορολογικής συνείδησης, η φορολογική πολιτική εκτός από τα νομοθετικά μέτρα κατά της φοροδιαφυγής, οφείλει να αλλάξει την πεποίθηση των φορολογουμένων για το φορολογικό σύστημα και την αντίληψή τους σχετικά με το ρόλο της ανταποδοτικότητας του φόρου, αποκαθιστώντας τη σχέση εμπιστοσύνης κράτους-διοικούμενου.

2.10 Μείωση φορολογικών συντελεστών

Ανάλογα με τη φύση του φορολογικού συντελεστή οι φόροι διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες, αυτοί των αναλογικών, των προοδευτικών και των αντιστρόφως προοδευτικών. (Γλύκου, 2009: 82) Εκτιμάται, πως το ύψος των φορολογικών συντελεστών επηρεάζει το μέγεθος του οφέλους το οποίο δύναται να αποκομίσει ο φορολογούμενος, εάν λάβει την απόφαση να αποκρύψει φορολογητέα ύλη παραβαίνοντας τις φορολογικές του υποχρεώσεις. Συνεπώς, προκύπτει ότι όσο μεγαλύτερο είναι το ύψος των φορολογικών συντελεστών, τόσο μεγαλύτερο είναι το όφελος του φορολογούμενου να αποφύγει την πληρωμή του αναλογούντος φόρου.

Συνεπώς, παρατηρείται πως η αύξηση των φορολογικών συντελεστών συντελεί στην αύξηση των περιστατικών της φοροδιαφυγής. Οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές αποτελούν μία από τις σημαντικότερες αιτίες της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα και διαμορφώνονται κατόπιν πολιτικού σχεδιασμού στα πλαίσια της φορολογικής πολιτικής. Συγκεκριμένα, ακολουθείται μια πολιτική αύξησης των συντελεστών στα φορολογητέα εισοδήματα των φυσικών προσώπων, των νομικών προσώπων, στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης, στη φορολογία των μερισμάτων, στο φόρο κατανάλωσης, γεγονός το οποίο επενεργεί αρνητικά στον επιδιωκόμενο σκοπό της δημοσιονομικής αναπροσαρμογής.

Στην Ελλάδα οι συντελεστές της φορολογίας εισοδήματος είναι στα υψηλότερα επίπεδα γεγονός που λειτουργεί σαν αντικίνητρο δήλωσης των πραγματικών εισοδημάτων, ιδίως των εισοδημάτων που είναι πολύ υψηλά (IMF. 2013:23). Στην περίπτωση μη αντιμετώπισης του φαινομένου της φοροδιαφυγής, δε καθίσταται αδύνατη μόνο η αναδιαμόρφωση της φορολογικής κλίμακας επί των πραγματικών εισοδημάτων αλλά και η μείωση των υψηλών φορολογικών συντελεστών (Γλύκου, 2009: 185). Ενώ θα μπορούσε να αποτελέσει έναν τρόπο συλλογής φόρων και ένα μέσο αύξησης των δημόσιων εσόδων, στην πραγματικότητα εκτιμάται πως επιτυγχάνεται το ακριβώς αντίθετο αποτέλεσμα. Αντίθετη εικόνα θα επικρατούσε στην περίπτωση που οι φορολογικοί συντελεστές θα μειώνονταν· οι φορολογούμενοι δε θα απέφευγαν να δηλώσουν τα πραγματικά εισοδήματά τους και δε θα προσανατολίζονταν σε επιλογές που θα είχαν να κάνουν με πράξεις φοροδιαφυγής. Η αστάθεια, ωστόσο, που διακρίνει το φορολογικό σύστημα και το γενικότερο οικονομικό περιβάλλον της χώρας δεν οδηγεί στη μείωση των φορολογικών συντελεστών.

Τα δημόσια έσοδα ως εκ τούτου δεν γνωρίζουν αυξητική τάση παρά την αύξηση των φορολογικών συντελεστών. Τα αρνητικά αποτελέσματα αφορούν όχι μόνο στη συλλογή των φόρων αλλά και στη γενικότερη ανάπτυξη της χώρας σε διάφορους τομείς, όπως για παράδειγμα στις επενδύσεις, στη μετεγκατάσταση επιχειρήσεων σε άλλες χώρες κ.α.

2.11 Απενεργοποίηση ΑΦΜ φυσικών προσώπων

Ένα επιπρόσθετο νέο μέτρο το οποίο θεσμοθετήθηκε προσφάτως, είναι η απενεργοποίηση του ΑΦΜ φυσικών προσώπων. Ο νομοθέτης με το Νόμο 4512/2018 (ΦΕΚ Α 5/17.1.2018) προβλέπει στο πλαίσιο των διαρθρωτικών μέτρων του Προγράμματος Οικονομικής Προσαρμογής την αυτόματη απενεργοποίηση του Αριθμού Φορολογικού Μητρώου ή την αναστολή της χρήσης του. Καθ' ύλην αρμόδια είναι η Εφορία, η οποία αναλαμβάνει τη διενέργεια της παραπάνω πράξης στις περιπτώσεις όπου οι φορολογούμενοι έχουν διαπράξει το αδίκημα της φοροδιαφυγής ή έχουν δηλώσει ψευδή ή ανακριβή στοιχεία για την απόκτηση του ΑΦΜ.

2.12 Πάταξη λαθρεμπορίου

Το λαθρεμπόριο συνιστά ένα από τα δυσκολότερα προβλήματα το οποίο χρήζει άμεσης αντιμετώπισης, δεδομένου ότι έχει σοβαρό αντίκτυπο στα έσοδα του κράτους και επιφέρει απώλεια εσόδων από φόρους και δασμούς και μεγάλης έκτασης δημοσιονομικές και κοινωνικές

επιπτώσεις ενισχύοντας παράλληλα το φαινόμενο της διαφθοράς. Λόγω των αυξημένων φορολογικών συντελεστών, η φοροδιαφυγή είναι εκτεταμένη στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης υγρών καυσίμων, οιοπνεύματος και καπνοβιομηχανιών προϊόντων. Ως εκ τούτου στα πλαίσια της φορολογικής πολιτικής για την πάταξη της φοροδιαφυγής υιοθετούνται δράσεις τελωνειακού περιεχομένου με στόχο την καταπολέμηση της λαθρεμπορίας. Πολυάριθμες διατάξεις προσπαθούν να ρυθμίσουν τα ανωτέρω ζητήματα προκειμένου να καλύψουν νομοθετικά κενά που αφορούν την εποπτεία και τον έλεγχο, με αποτελέσματα όμως που δεν είναι εμφανή στα ταμεία του κράτους.

Στον τομέα των αλκοολούχων ποτών η φοροδιαφυγή συντελείται, είτε εάν δεν καταβάλλεται ο ειδικός φόρος ή ο φόρος πολυτελείας είτε εάν δεν υπάρχουν τα νόμιμα παραστατικά κατά την εισαγωγή, κατασκευή, διακίνηση και διάθεση των προϊόντων. Στον τομέα του καπνού, η φοροδιαφυγή συντελείται στις περιπτώσεις λαθραίας εισαγωγής και διακίνησης καπνικών προϊόντων, ενώ στο πεδίο των καυσίμων, η λαθρεμπορία αφορά κυρίως στο πετρέλαιο θέρμανσης ή στο πετρέλαιο ναυτιλίας.

Ενδεικτικά, ο Νόμος 4093/2012 (Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του Ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής) δεν έχει εφαρμοστεί κατά τρόπο που να έχει επιφέρει αποτελέσματα στον τομέα της λαθρεμπορίας παρά το πέρας των ετών. Κατά συνέπεια, αυτό σημαίνει πως δεν έχουν μειωθεί φαινόμενα τέτοιου είδους καθώς η διαφυγή εσόδων σχετικών με τον τομέα των καυσίμων, καπνού και οιοπνευματώδη ποτών παραμένει μεγάλη. Αρκετές διευκρινιστικές και συμπληρωματικές υπουργικές αποφάσεις έχουν εκδοθεί στο πλαίσιο της υλοποίησης των μέτρων κατά του λαθρεμπορίου αλλά δεν έχουν καταστεί αρκετές για την επίτευξη του σκοπού. Η ανεπάρκεια των αρμόδιων ελεγκτικών αρχών συντελεί ακόμα περισσότερο στην αναποτελεσματικότητα των μέτρων.

Σημαντικό μέτρο πάταξης του λαθρεμπορίου, θεωρήθηκε το σύστημα εισροών-εκροών στα πρατήρια καυσίμων της χώρας, (Νόμος 4072/2012 «Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος της αγοράς πετρελαιοειδών» τροποποίησε το Νόμο 3054/2002 «Οργάνωση της αγοράς πετρελαιοειδών και άλλες διατάξεις»), το οποίο όμως δεν ανταποκρίθηκε στον σκοπό για το οποίο προβλέφθηκε. Επειδή κρίθηκε ως ένα μη αποδοτικό μέτρο εκτιμάται πως οι έλεγχοι

στον τομέα των καυσίμων θα πρέπει να εντατικοποιηθούν, προκειμένου να ελαχιστοποιηθούν οι περιπτώσεις λαθρεμπορίας και διαφθοράς.

Αναφορικά με το προαναφερθέν μέτρο του συστήματος εισροών-εκροών στα πρατήρια και δεδομένου τα στοιχεία που είχαν συλλεχθεί για το έτος 2016 το 98% των πρατηρίων εγκατέστησαν το σύστημα, όπως προέβλεπε ο νόμος, εκ των οποίων το 94% απέστειλαν τα στοιχεία στο υπουργείο Οικονομικών. Ωστόσο, η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων εξαιτίας των ελλείψεων της στο διοικητικό προσωπικό δεν προέβη σε σχετικούς ελέγχους ή σε διασταυρώσεις στοιχείων. Υπολογίστηκε πως κάθε χρόνο η μη αξιοποίηση του εν λόγω μέτρου κοστίζει στο δημόσιο ταμείο το ποσό της τάξεως των 300 εκατομμυρίων ευρώ. Η αδυναμία είσπραξης εσόδων δεν είναι η μοναδική συνέπεια των ανωτέρω, καθώς η ενίσχυση του αθέμιτου ανταγωνισμού όσων παρανομούν σε βάρος των νομοταγών επιχειρήσεων είναι μια επιπλέον απόρροια της μη χρήσης του μηχανισμού ελέγχου.

Στα πλαίσια της προσπάθειας αντιμετώπισης του λαθρεμπορίου και της φοροδιαφυγής με το Νόμο 4410/2016 θεσπίζονται αυστηρά μέτρα για την αντιμετώπιση του λαθρεμπορίου των καπνικών προϊόντων, δημιουργώντας ένα ενιαίο ηλεκτρονικό κεντρικό μητρώο. Στο συγκεκριμένο μητρώο καταχωρείται η διαδρομή παραγωγής και διακίνησης καπνού, η αλυσίδα εφοδιασμού με την καθιέρωση ενός μοναδικού αναγνωριστικού κινδύνου για κάθε καπνικό προϊόν.

Κεφάλαιο τρίτο

Αποτελέσματα φορολογικών ελέγχων

3.1 Ποσοτικά αποτελέσματα φορολογικών ελέγχων

Με τη λήψη των μέτρων που νομοθετούνται τα τελευταία χρόνια για την πάταξη της φοροδιαφυγής τα αποτελέσματα δεν είναι τα αναμενόμενα πόσο μάλλον ενθαρρυντικά. Με βάση επίσημα στοιχεία που δόθηκαν σε απάντηση κατόπιν σχετικού ερωτήματος που τέθηκε στην Υφυπουργό Οικονομικών, στις αρχές του 2018 έχουν εισπραχθεί λιγότερα από 100 εκατομμύρια ευρώ σε τρία χρόνια, καταδεικνύοντας την ισχνή αποτελεσματικότητα της φορολογικής πολιτικής που ακολουθείται. (skai, 2018)

Σύμφωνα με το Υπουργείο Οικονομικών και κατόπιν της εξεργασίας των δοθέντων στοιχείων των φοροελεγκτικών αρχών τα έσοδα που καταγράφονται δεν είναι τα αναμενόμενα σε σχέση με την πληθώρα αυστηρών μέτρων που έχουν ληφθεί κατά την περίοδο της δημοσιονομικής προσαρμογής. Ενδεικτικά, για τα έτη 2015 και 2016 τα ποσά που εισπράχθηκαν για υποθέσεις παραβάσεων καυσίμων, μειώθηκαν στα 8,1 εκατομμύρια ευρώ από 27 εκατομμύρια ευρώ που είχαν εισπραχθεί την περίοδο 2013 έως 2014. Την περίοδο Ιανουαρίου 2017 έως το Σεπτέμβριο 2017 το δημόσιο ταμείο ενισχύθηκε κατά 3,1 εκατομμύρια ευρώ από το συγκεκριμένο τομέα. Επίσης, στον τομέα της πάταξης της φοροδιαφυγής και του λαθρεμπορίου στα καπνικά προϊόντα, τα αποτελέσματα δεν είναι τόσο ενθαρρυντικά αφού τα έτη 2016 και 2017 σε αντίθεση με την περίοδο 2014 έως 2015 τα δημόσια έσοδα δεν εμφανίζουν ανοδική πορεία. (skai, 2018) Στον τομέα των καπνικών προϊόντων, δηλαδή παρουσιάζεται η χαμηλότερη εισπραξιμότητα εξαιτίας της φοροδιαφυγής που διαπράττεται. Επίσης, από τα στοιχεία των ελεγκτικών αρχών προκύπτει πως υπάρχει μικρή εισπραξιμότητα, διότι ενώ είχαν βεβαιωθεί περίπου το ποσό των 858.990.000 εκατομμυρίων ευρώ, στην πραγματικότητα εισπράχθηκαν περίπου 24.780.000 εκατομμύρια ευρώ. (Kathimerini, 2017)

Στα πλαίσια των ελέγχων για φοροδιαφυγή μεγάλης έκτασης εντάχθηκε η λίστα Λαγκάρντ και η λίστα Μπόργιανς, από τις οποίες ο στόχος των προσδοκώμενων εσόδων δεν έχει επιτευχθεί αφού τα εισπρακτικά αποτελέσματα παρεκκλίνουν από τις εκτιμήσεις. Ειδικότερα, τα εισπραχθέντα ποσά από τη λίστα Λαγκάρντ ανέρχονται στο ποσό των 45.300.0000 ευρώ από το 2013, ενώ όσον αφορά τη λίστα Μπόργιανς τα εισπραχθέντα ποσά ανέρχονται στο ποσό των 445.000 ευρώ. Αναφορικά με τους ελέγχους, πραγματοποιήθηκαν 1.478 έλεγχοι μέχρι το 2015

και 44 έλεγχοι τη χρονική περίοδο Ιανουαρίου 2016 έως Αύγουστο 2017 χωρίς να επέλθει μεταβολή στα εισπραχθέντα ποσά έως το Σεπτέμβριο του 2017. (skai, 2018)

Βαρύνοντας σημασίας για τους φορολογικούς ελέγχους και για την πορεία χιλιάδων εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων αποτελεί η υπ' αριθμόν 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία έκρινε ότι η παραγραφή των φορολογικών αξιώσεων είναι πενταετής και οι συνεχείς παρατάσεις παραγραφής είναι αντισυνταγματικές, διότι σύμφωνα με το σκεπτικό η παραγραφή πρέπει να έχει συνολικά εύλογη διάρκεια και να μην παραβιάζει τις αρχές της αναλογικότητας, του κράτους δικαίου και της ασφάλειας δικαίου, καθώς και το άρθρο 78 του Συντάγματος περί φορολογίας. Η απόφαση αυτή έχει αντίκτυπο στους φορολογικούς ελέγχους εκείνους που έγιναν πέρα της πενταετίας διότι κρίνονται άκυροι, με αποτέλεσμα εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις να τίθενται στο αρχείο. Ως φυσικό επακόλουθο της ανωτέρω απόφασης του ΣτΕ είναι η μη είσπραξη των προστίμων που βασίζονταν στους επίμαχους ελέγχους και κατ' επέκταση η μη ενίσχυση των δημόσιων εσόδων.

3.2 Ενδεικτικοί έλεγχοι Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π και ΔΟΥ

Στο πλαίσιο καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και εντοπισμού φαινομένων παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας διενεργούνται πληθώρα ελέγχων σε νομικά και φυσικά πρόσωπα. Σύμφωνα με το Υπουργείο Οικονομικών από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, από τις ΔΟΥ και από το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου προκύπτουν τα εξής αποτελέσματα για το έτος 2016:

- το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ έλεγξε 306 επιχειρήσεις και βεβαίωσε συνολικά διαφορές φόρων προσανξήσεων και προστίμων 591,280 εκατομμύρια ευρώ
- το Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π έλεγξε 252 επιχειρήσεις και βεβαίωσε συνολικά φόρους, προσανξήσεις και πρόστιμα 472,644 εκατομμύρια ευρώ
- οι ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, Πειραιά και Θεσσαλονίκης έλεγξε 2.358 επιχειρήσεις και βεβαίωσε συνολικά φόρο, πρόστιμα και προσανξήσεις 350,997 εκατομμύρια ευρώ
- οι υπόλοιπες ΔΟΥ, έλεγξαν 20.569 επιχειρήσεις και βεβαίωσαν συνολικά πρόσθετους φόρους, πρόστιμα και προσανξήσεις 1,627 δισ. ευρώ
- οι ΔΟΥ διενήργησαν 3.724 ελέγχους φορολογίας κεφαλαίου και βεβαίωσαν συνολικά φόρους ύψους 58,130 εκατομμυρίων ευρώ. (enikonomia, 2017)

Επιπροσθέτως, το έτος 2016 η φορολογική διοίκηση απέστειλε ηλεκτρονικές προειδοποιήσεις σε φορολογούμενους αναφορικά με τις ληξιπρόθεσμες οφειλές τους προς το Δημόσιο με σκοπό την υπενθύμιση του χρέους τους, επισημαίνοντας την προθεσμία καταβολής των ληξιπρόθεσμων οφειλών. Για το 2016 η διοίκηση απέστειλε 742.922 ειδοποιήσεις στη μορφή μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου σε φορολογούμενους, ενώ οι οφειλέτες που ανταποκρίθηκαν ήταν 442.711 και εισπράχθηκαν 274,76 εκατομμύρια ευρώ. (enikonomia, 2017)

Το χρονικό διάστημα Ιανουαρίου – Αύγουστου 2017 προκύπτει ότι διενεργήθηκαν από το σύνολο του ελεγκτικού μηχανισμού, 16.640 φορολογικοί έλεγχοι ενώ το ποσό φόρων, προστίμων και προσανξήσεων που βεβαιώθηκε ήταν ύψους 2,568 δισ. ευρώ. Ειδικότερα:

- το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ έλεγξε 287 υποθέσεις και βεβαίωσε διαφορές φόρων, προσανξήσεων και προστίμων ύψους 627,030 εκατομμυρίων ευρώ
- το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π έλεγξε 269 υποθέσεις και βεβαίωσε φόρους, πρόστιμα και προσανξήσεις 146,371 εκατομμύρια ευρώ
- το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ φορολογίας Ανωνύμων Εταιριών έλεγξε 1.464 υποθέσεις και βεβαίωσε φόρους, πρόστιμα και προσανξήσεις 713,217 εκατομμύρια ευρώ
- οι υπόλοιπες ΔΟΥ έλεγξαν 13.105 υποθέσεις και βεβαίωσαν πρόσθετους φόρους, πρόστιμα και προσανξήσεις της τάξεως των 988,823 εκατομμυρίων ευρώ
- οι ΔΟΥ πραγματοποίησαν 1.515 ελέγχους φορολογίας κεφαλαίου και βεβαίωσαν συνολικά φόρους ύψους 92,652 εκατομμυρίων ευρώ. (enikonomia, 2017)

3.3 Λίστες φορολογικών παραβάσεων και εισπραξιμότητα προστίμων

Ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση κατάθεσης δύο λιστών συνοδευτικών με τον Προϋπολογισμό του Κράτους, οι οποίες αφορούσαν τη χρήση 2016 και είχαν σχέση με φορολογικές παραβάσεις που αφορούν τη φοροδιαφυγή και το λαθρεμπόριο. Η ομοιότητα των δύο λιστών έγκειται στο γεγονός ότι δε μνημονεύονται στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν τα αποτελέσματα των φοροελεγκτικών υπηρεσιών ως προς την εισπραξιμότητα των προστίμων. Συγκεκριμένα, στις λίστες περιλαμβάνονται 898 υποθέσεις σχετικές με πράξεις φοροδιαφυγής με τα αντίστοιχα πρόστιμα να ξεπερνούν τις 200.000 ευρώ ανά περίπτωση. Καταγράφεται το ποσό των 2,21 δις ευρώ ως βεβαίωση φόρων, προσανξήσεων και προστίμων χωρίς την ενημέρωση για το ποσό που εισέπραξε το Δημόσιο. (iefimerida,

2017) Αναφορικά με τις τελωνειακές παραβάσεις αναγράφεται η διεξαγωγή των πολυάριθμων ελέγχων, οι πρόσθετοι φόροι και τα πρόστιμα, χωρίς όμως να αναφέρονται τα ποσά που εισπράχθηκαν από το κράτος. Δεν παρουσιάζεται δηλαδή ο αντίστοιχος αντίκτυπος στο δημόσιο ταμείο.

Ως προς άλλες λίστες λοιπών φορολογικών παραβάσεων ισχύει ό,τι προαναφέρθηκε και ανωτέρω. Για παράδειγμα, διαπιστώθηκαν 918 υποθέσεις εικονικών-πλαστών τιμολογίων των 300 εκατομμυρίων ευρώ, με πρόστιμα περίπου 154 εκατομμύρια ευρώ, 342 περιπτώσεις επιχειρήσεων με φοροδιαφυγή πάνω από 150.000 ευρώ η καθεμία, οι οποίες βαρύνονται με περίπου 604 εκατομμύρια ευρώ και το κοινό σημείο σε όλες αυτές τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής είναι η ανυπαρξία των στοιχείων για την αντίστοιχη είσπραξη εσόδων. (iefimerida, 2017)

Η έλλειψη πληροφόρησης σχετικά με την είσπραξη των δημόσιων εσόδων αλλά και κατά πόσο ενισχύθηκε το κρατικό ταμείο από τον συγκεκριμένο τομέα, εν μέρει, οφείλεται στην άσκηση ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Ο φορολογούμενος σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4174/2013 διαθέτει το δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής στο πλαίσιο της Ειδικής Διοικητικής Διαδικασίας προκειμένου να αμφισβητήσει πράξεις, ρητές ή σιωπηρές της Φορολογικής Διοίκησης, η οποία τις εκδίδει ή τις συντελεί εις βάρος του. Εν συνεχεία, εάν η Διοίκηση απορρίψει τις ενδικοφανείς προσφυγές, ο φορολογούμενος έχει έννομο συμφέρον να προσφύγει στα Διοικητικά Δικαστήρια. Ζήτημα τίθεται με την πρόσφατη απόφαση του ΣτΕ περί πενταετούς παραγραφής φορολογικών εκκρεμοτήτων, όπως αναφέρθηκε νωρίτερα. Ως εκ τούτου, είναι λογικό η πορεία των υποθέσεων να καθίσταται χρονοβόρα, με συνέπεια να μην υπάρχουν εμφανή αποτελέσματα στα κρατικά ταμεία και να μην επιτυγχάνεται η αναμενόμενη ταχεία και άμεση ενίσχυση των εσόδων.

Κεφάλαιο τέταρτο

Φοροδιαφυγή και Ευρωπαϊκή Ένωση

4.1 Η συμβολή της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Η φορολογία, όπως προαναφέρθηκε, συνιστά βασικό στοιχείο της εθνικής κυριαρχίας και η εκάστοτε κυβέρνηση είναι υπεύθυνη για τον καθορισμό των φόρων, την είσπραξή τους, καθώς και τη διαμόρφωση των φορολογικών συντελεστών. Το κράτος βασίζεται στα φορολογικά έσοδα προκειμένου να εξασφαλίσει τους αναγκαίους πόρους και να ενισχύσει το δημόσιο ταμείο με την προοπτική ότι η φορολογική πολιτική, εάν εφαρμοστεί αποτελεσματικά αποτελεί ένα μέσο για την αντιμετώπιση της οικονομικής ύφεσης και των οικονομικών αναταραχών (Καραγιώργας, 1981: 239). Η Ευρωπαϊκή Ένωση μπορεί να συμβάλλει με ρόλο εποπτικό στα εθνικά φορολογικά συστήματα, ώστε να καταστούν πιο δίκαια, πιο αποτελεσματικά και με περισσότερη διαφάνεια σεβόμενη τα συμφέροντα του κάθε κράτους και των υπηκόων του. Αυτό εξασφαλίζεται από το γεγονός ότι κατά τη διαδικασία λήψης σχετικών αποφάσεων απαιτείται ομοφωνία από όλα τα κράτη μέλη.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση προκειμένου να διασφαλίσει πως η φορολογική νομοθεσία κάθε κράτους μέλους θα συνάδει με τις πολιτικές της εποπτεύει την εφαρμογή των εθνικών φορολογικών κανόνων. Έχει στόχους, οι οποίοι περιλαμβάνουν τις εξής δράσεις: να προωθή την οικονομική ανάπτυξη και την απασχόληση, να διασφαλίζει την ελεύθερη ροή των αγαθών, των υπηρεσιών και του κεφαλαίου σε όλη την Ένωση στο πλαίσιο της ενιαίας αγοράς. Επιπλέον, στοχεύει στο ότι οι επιχειρήσεις μιας χώρας δε θα λειτουργούν υπό συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού έναντι ανταγωνιστών τους σε άλλη χώρα, ενώ εγγυάται ότι οι φόροι δεν θα προκαλούν διακρίσεις εις βάρος των φορολογικών μονάδων, είτε αυτοί είναι καταναλωτές είτε εργαζόμενοι ή επιχειρήσεις άλλων χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Στην περίοδο της οικονομικής κρίσης η δημοσιονομική εξυγίανση των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθίσταται προτεραιότητα, παράλληλα με την αντιμετώπιση των φορολογικών αδικημάτων και συγκεκριμένα της φορολογικής απάτης, της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Η λήψη μέτρων καθίσταται αναγκαία, όχι μόνο σε εθνικό επίπεδο αλλά σε

ευρωπαϊκό και παγκόσμιο, λόγω των διασυνοριακών διαστάσεων που λαμβάνει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής.

4.2 Δράσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής

Η Ευρωπαϊκή Ένωση δεν έχει αρμοδιότητα ως προς τον τρόπο που τα κράτη μέλη διαχειρίζονται τα φορολογικά τους έσοδα. Μεταξύ τους όμως υπάρχει μια οικονομική αλληλεξάρτηση, γεγονός που στην περίπτωση των υπερβολικών δαπανών, της οικονομικής ύφεσης και της αύξησης του δημοσίου χρέους να ελλοχεύει ο κίνδυνος της αποσταθεροποίησης της Ευρωζώνης.

Για να ελαχιστοποιηθεί ο προαναφερόμενος κίνδυνος, η Ευρωπαϊκή Ένωση, κατόπιν συστάσεων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, θέτει ως στόχο το συντονισμό των προσπαθειών για τη χάραξη της οικονομικής και φορολογικής πολιτικής. Ορισμένες από τις συστάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής αφορούν εθνικές πολιτικές φορολογικού περιερχομένου και έχουν σκοπό να καταστήσουν τα φορολογικά συστήματα πιο δίκαια και περισσότερο αποτελεσματικά για τη δημοσιονομική ανάπτυξη.

Αναφορικά με το ζήτημα της φοροδιαφυγής, οι δράσεις που λαμβάνονται δεν περιορίζονται σε εθνικό επίπεδο αλλά επεκτείνονται σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, εξαιτίας του διασυνοριακού χαρακτήρα το αδικήματος. Από την αναδρομή των τελευταίων ετών, προκύπτει πως η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει λάβει καίριες αποφάσεις με συγκεκριμένο σχέδιο δράσης, συντελώντας ουσιαστική πρόοδο προς την κατεύθυνση της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής. Συγκεκριμένα, είτε έχουν ήδη ληφθεί είτε βρίσκονται στο στάδιο της προετοιμασίας και της διαβούλευσης πολιτικές που αφορούν την πάταξη της φορολογικής απάτης, την περιστολή της φοροδιαφυγής αλλά και τη φοροαποφυγή.

4.2.1 Μέτρα για την καταπολέμηση της απάτης

Ουσιώδες στοιχείο για την ενοποίηση της Ευρωπαϊκής αγοράς αποτελεί η δημιουργία ενός ενιαίου χώρου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, δηλαδή ενός κοινού συστήματος, το οποίο σύμφωνα με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, θα πρέπει να έχει ως βάση την αρχή της φορολόγησης του εκάστοτε κράτους μέλους. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θέτει ως ζήτημα τη μεταρρύθμιση του συστήματος του ΦΠΑ προτείνοντας δράσεις και λαμβάνοντας ανάλογες πρωτοβουλίες.

Η οδηγία 2006/112/EK «οδηγία ΦΠΑ» έχει στόχο την προστασία έναντι σχετικών προβλημάτων στο ενδοκοινοτικό εμπόριο. Η έκθεση της Επιτροπής COM (2018) 118 που βασίζεται στην οδηγία αυτή προτείνει δύο δράσεις, αφενός τη διοικητική συνεργασία μεταξύ των κρατών μελών, αφετέρου τη δημιουργία ενός οριστικού καθεστώτος ΦΠΑ, στα πλαίσια του οποίου το αγαθό θα φορολογείται στο σημείο προορισμού του. Ο μηχανισμός ταχείας αντίδρασης για την καταπολέμηση της ενδοκοινοτικής απάτης του «αφανούς εμπόρου» στον τομέα του ΦΠΑ είναι μια νομοθετική πρωτοβουλία, την οποία υπέβαλε η Επιτροπή. Η κυκλική απάτη, τύπου «carousel» αποτελεί ένα είδος ενδοκοινοτικής απάτης στον τομέα του ΦΠΑ, στα πλαίσια των διασυνοριακών συναλλαγών και χρήζει άμεσης νομοθετικής αντιμετώπισης.

Ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης σε περίπτωση αιφνίδιας και εκτεταμένης απάτης, αποτελεί ένα μέτρο το οποίο ρυθμίζεται στο άρθρο 199^a της οδηγίας ΦΠΑ, ισχύει περιορισμένα και σε συγκεκριμένους τομείς και χαρακτηρίζεται αρκετά αποτελεσματικό καταπολεμώντας την απάτη του «αφανούς εμπόρου» και περιορίζοντας τις απώλειες από τα έσοδα του ΦΠΑ. Ο μηχανισμός αντιστροφής μετακυλύει την ευθύνη της αναφοράς συναλλαγής με ΦΠΑ στον αγοραστή αγαθού ή υπηρεσίας από τον πωλητή και η εφαρμογή του αποτελεί παρέκκλιση από τις βασικές γενικές αρχές του συστήματος ΦΠΑ που ισχύει στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Σύμφωνα με την πρόταση, η παρέκκλιση θα χορηγείται για περιορισμένο χρονικό διάστημα και σε εθελοντική βάση για τα κράτη μέλη που πληρούν τις προϋποθέσεις που εκτίθενται στην προτεινόμενη οδηγία. Σημαντικό εύρημα, ωστόσο, αποτελεί πως η απάτη μπορεί να μετατοπιστεί σε άλλους τομείς, αγαθά ή υπηρεσίες. Τούτο καταδεικνύει ότι όσοι φοροδιαφεύγουν μεταλλάσσουν τις ενέργειές τους κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μετατοπίζουν αναλόγως και τη δραστηριότητά τους προς αγαθά και υπηρεσίες που δεν καλύπτονται από τον αναφερόμενο μηχανισμό. Για παράδειγμα, όσοι θέλουν να διαπράξουν φοροδιαφυγή, κάνουν χρήση περισσότερα του ενός εμπορεύματα, ώστε να είναι δυσδιάκριτη η εκτίμηση των αγαθών που επηρεάζονται αλλά και οι οικονομικές συνέπειες που επιφέρει η συγκεκριμένη απάτη.

Υπάρχει η πεποίθηση πως η μετατόπιση δεν αφορά μόνο στα αγαθά ή και στις υπηρεσίες αλλά και στην ίδια την απάτη σε άλλα κράτη μέλη. Σε αυτή την περίπτωση κράτη μέλη τα οποία δεν εφαρμόζουν το μηχανισμό αντιστροφής της επιβάρυνσης επιλέγονται από τους φοροδιαφεύγοντες, με την προοπτική διάπραξης απάτης. Ωστόσο, σύμφωνα με την έκθεση δεν

υπάρχουν ενδεικτικά στοιχεία που να επιβεβαιώνουν το φαινόμενο της μετατόπισης απάτης σε κράτη μέλη που δεν έχουν εισάγει το μηχανισμό αυτό.

4.2.2 Μέτρα για την αμοιβαία συνδρομή είσπραξης φόρων και δασμών

Οι φορολογικές αρχές υιοθετούν μέτρα είσπραξης φόρων μόνο εντός των συνόρων του κράτους μέλους στο οποίο ανήκουν, διότι δεν έχουν διευρυμένη αρμοδιότητα. Ωστόσο, η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει νομοθετήσει για την παροχή αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ των κρατών μελών της για θέματα που αφορούν την είσπραξη φόρων ή άλλων απαιτήσεων της. Μέσω της συνδρομής των φορολογικών αρχών γίνεται μια προσπάθεια αντιμετώπισης της φορολογικής απάτης και των φαινομένων φοροδιαφυγής αποκαθιστώντας τις απώλειες και καλύπτοντας τα ελλείμματα του δημόσιου ταμείου του κράτους μέλους.

Η οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου θεσπίστηκε για την καθιέρωση της αμοιβαίας συνδρομής προς είσπραξη απαιτήσεων, οι οποίες αφορούν φόρους και δασμούς που επιβάλλονται στα κράτη μέλη. Η συνδρομή αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών, σχετικών με την ύπαρξη φορολογικών απαιτήσεων. Συγκεκριμένα, η ανταλλαγή πληροφοριών πραγματοποιείται είτε κατόπιν αιτήματος είτε χωρίς υποβολή αιτήματος, εάν οι απαιτήσεις αφορούν επιστροφές φόρων, ή με παρουσία των διοικητικών υπηρεσιών σε έτερα κράτη μέλη για τη διενέργεια σχετικών ερευνών. Επιπροσθέτως, η συνεργασία μπορεί να λάβει τη μορφή συνδρομής για κοινοποίηση εγγράφων που αφορούν φορολογικές απαιτήσεις ή την είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων ή τη λήψη ασφαλιστικών μέτρων περί είσπραξης απαιτήσεων. Η Ελλάδα κατέχει πολύ χαμηλό ποσοστό συνδρομής για την είσπραξη, το οποίο ανέρχεται περίπου στο 2%. (ec.europa.eu, 2017)

Κατόπιν της Έκθεσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής COM (2017) /778, γνωστοποιείται πως η χρήση των τρόπων παροχής αμοιβαίας συνδρομής λαμβάνει μεγαλύτερες διαστάσεις και οι αιτήσεις παροχής πληροφοριών, αιτήσεις κοινοποιήσεων εγγράφων, οι αιτήσεις λήψης ασφαλιστικών μέτρων γνωρίζουν αυξητική τάση καθόλο το διάστημα 2011-2016. Το γεγονός αυτό είναι ενθαρρυντικό αλλά δε συνάγεται η ακριβής πορεία των εισπραχθέντων φορολογικών απαιτήσεων. Ωστόσο, η δυνατότητα παρουσίας διοικητικών υπαλλήλων των φορολογουσών αρχών σε κάποιο άλλο κράτος μέλος δεν εφαρμόζεται στην πράξη. Η μη χρήση αυτού του είδους συνδρομής οφείλεται στο ότι οι υπάλληλοι ενός κράτους μέλους δε συμμετέχουν σε φορολογικές έρευνες σε συνεργασία με τους διοικητικούς υπαλλήλους άλλου κράτους.

Σε γενικές γραμμές, αναφορικά με τα στατιστικά δεδομένα που λήφθηκαν από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, επιβεβαιώνεται πως η χρήση της αμοιβαίας συνδρομής αποτελεί μία ουσιώδη παράμετρο ως προς την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων. Σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκτιμάται πολύ σημαντική η ύπαρξη διασυνοριακής συνδρομής για την είσπραξη φόρων, στο πλαίσιο αλληλεγγύης και συνεργασίας μεταξύ των κρατών μελών, καθόσον η διοικητική αρχή δρα προληπτικά και αντιμετωπίζει φαινόμενα φορολογικής απάτης και φοροδιαφυγής.

4.2.3 Μέτρα για τη διοικητική συνεργασία

Σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης τα κράτη μέλη δεσμεύονται να ενισχύσουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής υιοθετώντας δράσεις, οι οποίες έχουν στόχο την αποτελεσματικότερη διοικητική συνεργασία των φορολογικών αρμόδιων υπηρεσιών. Σε ένα παγκοσμιοποιημένο ψηφιακό οικονομικό περιβάλλον, αν και η φορολογία αποτελεί κατά κύριο λόγο θέμα εθνικής σημασίας, δε δύναται να λειτουργούν αποδοτικά οι φορολογικές διοικήσεις των κρατών μελών, εάν εργάζονται μεμονωμένα χωρίς την απαιτούμενη συνεννόηση και συνεργασία. Η διοικητική συνεργασία επομένως είναι μονόδρομος, προκειμένου τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις ορθώς αλλά και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους.

Για αυτό το σκοπό εκδόθηκε η οδηγία 2011/16/ΕΕ (ΟΔΣ) του Συμβουλίου σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, η οποία αντικατέστησε την οδηγία που αφορούσε την αμοιβαία συνδρομή 77/799/ΕΟΚ. Η οδηγία αυτή έχει ήδη τροποποιηθεί τέσσερις φορές προκειμένου να ενισχυθεί η συνεργασία των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών. Εκδόθηκαν οι εξής οδηγίες του Συμβουλίου: η 2014/107/ΕΕ, η οποία αφορούσε την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών αναφορικά με τους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς, η 2015/2376/ΕΕ η οποία ήταν σχετική με την αυτόματη ανταλλαγή φορολογικών αποφάσεων και a priori συμφωνιών της ενδοομικής τιμολόγησης, η 2016/881/ΕΕ περί αυτόματης ανταλλαγής εκθέσεων ανά χώρα και η 2016/2258/ΕΕ σύμφωνα με την οποία οι φορολογικές αρχές αποκτούν δικαίωμα πρόσβασης σε πληροφορίες, οι οποίες αφορούν τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες.

Η διοικητική συνεργασία αφορά πρωτίστως στην ανταλλαγή πληροφοριών και διακρίνεται σε τρεις κατηγορίες: στην αυθόρμητη, την αυτόματη και σε αυτή που

πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος. Εκτός όμως από την ανταλλαγή πληροφοριών, η συνεργασία έγκειται επιπλέον: στην παρουσία υπαλλήλων μιας φορολογικής διοίκησης σε άλλο κράτος-μέλος, στην παράλληλη διενέργεια φορολογικών ελέγχων, στο αίτημα φορολογικών διοικήσεων προς τις φορολογούσες αρχές να ενημερώνουν τους φορολογούμενους άλλων κρατών μελών για τις αποφάσεις που έχουν ληφθεί σχετικά με τις υποχρεώσεις τους φορολογικού περιεχομένου, ανεξαρτήτως του τόπου κατοικίας τους.

Όπως έχει προαναφερθεί δεν έχουν προκύψει ενθαρρυντικά αποτελέσματα, αφού η σχετική οδηγία (ΟΔΣ) αν και εφαρμόστηκε από τα κράτη μέλη, συγκεκριμένα και από την Ελλάδα, δεν είχε την αναμενόμενη απόδοση. Από την Έκθεση COM (2017)/781 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής προκύπτει πως η αποτελεσματικότητα της εφαρμογής της οδηγίας από τις φορολογικές διοικήσεις σχετικά με την περιστολή της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και της φορολογικής απάτης, παρά τα χρόνια που έχουν μεσολαβήσει από την έκδοσή της, είναι δύσκολο να εξακριβωθεί. Για αυτό το λόγο, εάν και η οδηγία αποτελεί αναντίρρητα ένα σημαντικό εργαλείο αντιμετώπισης των ως άνω φορολογικών αδικημάτων, η Επιτροπή συνεχίζει να προτείνει επιπλέον δράσεις για μια αποδοτικότερη, πιο διαφανής και με περισσότερα φορολογικά οφέλη διοικητική συνεργασία.

4.2.4 Μέτρα για την είσπραξη ΦΠΑ

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας για τα έσοδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει ιδιαίτερη σημασία αφού αποτελεί βασική πηγή εισοδήματος για τους προϋπολογισμούς των κρατών μελών της. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με βάση το άρθρο 12 του Κανονισμού 1553/89 του Συμβουλίου υποβάλει ανά τρία έτη έκθεση σχετική με τις διαδικασίες καθορισμού, εφαρμογής και είσπραξης του ΦΠΑ που ακολουθούνται από τα κράτη μέλη καθώς και για τα αποτελέσματα των εσόδων της ΕΕ από τους ιδίους πόρους ΦΠΑ.

Τελευταία έκθεση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής συντάχθηκε το 2017 και είναι σχετική με την είσπραξη του ΦΠΑ και των διαδικασιών ελέγχου. Σύμφωνα με τα πορίσματα της έκθεσης COM 2017/780 το ζήτημα του ελλείμματος ΦΠΑ την περίοδο 2011-2015 είναι εμφανώς υπαρκτό. Γνώρισε αυξητική τάση μέχρι και το έτος 2013, ύστερα από το χρονικό αυτό σημείο μειώθηκε και μέχρι το 2015 γνώρισε το χαμηλότερο ποσοστό. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή επισήμανε πως κατά το χρονικό διάστημα 2013-2016, πολλά ήταν τα κράτη μέλη της ΕΕ, τα οποία λάμβαναν νομοθετικές αποφάσεις για μεταρρυθμίσεις στον τομέα της φορολογικής

διοίκησης, μεταξύ άλλων και η Ελλάδα. Οι μεταρρυθμίσεις που ήδη έχουν γίνει ή βρίσκονται στο στάδιο της προπαρασκευαστικής διαδικασίας έχουν στόχο την βελτιστοποίηση των επιδόσεων της φορολογικής διοίκησης και κατ' επέκταση σε ένα αποδοτικό σύστημα ΦΠΑ.

Η φορολογική διοίκηση, επιφορτιζόμενη με τη διοίκηση και την εκτέλεση των αποφάσεων της φορολογικής πολιτικής με τέτοιο τρόπο που να εξασφαλίζεται η ορθή συλλογή εσόδων σύμφωνα με τη νομοθεσία, αντιμετωπίζει αρκετές προκλήσεις. Ως αντιστάθμισμα των προκλήσεων και των κινδύνων, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή απαριθμεί συστάσεις προκειμένου να τροποποιηθούν τα φορολογικά συστήματα αναλόγως. Οι συστάσεις είναι σχετικές με την οργάνωση της φορολογικής διοίκησης, την ψηφιοποίηση των διοικητικών διαδικασιών και τη χρήση της τεχνολογίας των πληροφοριών, την ανάλυση του ελλείμματος ΦΠΑ σε εθνικό επίπεδο, την εγγραφή σε μητρώα ΦΠΑ, τη διαφύλαξη πληροφοριών σε βάσεις δεδομένων της φορολογικής διοίκησης, τους ελέγχους ΦΠΑ κ.α. Τέλος, εκτιμάται πως τα κράτη μέλη θα πρέπει να δρουν με τέτοιο τρόπο, ώστε να ενισχύουν το μηχανισμό αμοιβαίας συνδρομής και συνεργασίας σε θέματα ΦΠΑ ανάμεσα στις φορολογικές υπηρεσίες και στα τελωνεία τους, αλλά και να αξιοποιούν οποιοδήποτε διαθέσιμο μέσο είσπραξης εσόδων.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Στα πλαίσια της τρέχουσας δημοσιονομικής κρίσης το φορολογικό και το οικονομικό περιβάλλον της Ελλάδας είναι φανερό πως μεταλλάσσεται κατά τρόπο συνεχή και καθ' υπόδειξη των δεσμευτικών υποχρεώσεων που έχει αναλάβει. Όλα τα φορολογικά μέτρα, οι ρυθμίσεις που προαναφέρθηκαν αλλά και οι νομοθετικές παρεμβάσεις που θα ακολουθήσουν στο μέλλον για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής είναι στο σύνολό τους μια προσπάθεια που λαμβάνει η χώρα, όχι μόνο σε εθνικό επίπεδο αλλά και σε ευρωπαϊκό και διεθνές. Δεν αμφισβητείται το γεγονός ότι ο κρατικός μηχανισμός θα έπρεπε να είχε ενεργοποιηθεί αρκετές δεκαετίες νωρίτερα λαμβάνοντας μέτρα περιστολής της φοροδιαφυγής. Τη χρονική δηλαδή περίοδο, πριν περιέλθει η χώρα σε περιβάλλον αστάθειας και οικονομικής κρίσης, κατά την οποία υπήρχαν ήδη τα δείγματα που εξέφραζαν την όξυνση του φαινομένου.

Ωστόσο, η Ελλάδα διανύοντας από το 2010 περίοδο εξομάλυνσης των μακροοικονομικών ανισορροπιών, εάν και υιοθετεί σειρά μεταρρυθμιστικών μέτρων, εξακολουθεί να αντιμετωπίζει σοβαρές προκλήσεις, οι οποίες περιορίζουν τα αποτελέσματα των δράσεων κατά της φοροδιαφυγής. Δεν θα μπορούσε να παραληφθεί πως στον αντίποδα της νομοθετικής προσπάθειας που έχει σκοπό τη δημοσιονομική εξυγίανση, βρίσκεται το «κοινωνικό κόστος». Είναι φανερό πως το μέγεθος του κοινωνικού κόστους είναι αρκετά υψηλό και αντανakλάται στη μείωση των εισοδημάτων, στα εξαιρετικά υψηλά ποσοστά ανεργίας, ιδίως στους νέους, καθώς και στην υψηλή φορολόγηση. Το κόστος προκαλείται τόσο από τη γενικευμένη πολιτική αστάθεια, όσο και από την καθυστέρηση της εφαρμογής των νομοθετικών μέτρων και της υλοποίησης των μεταρρυθμίσεων, αλλά και της μη εφαρμογής τους. Η μη εφαρμογή των νόμων όμως συνιστά ένα επιπλέον αυτοτελές πρόβλημα, το οποίο συνδέεται με την πολυνομία και την κακονομία και εξαρτάται όχι μόνο από την πολιτική βούληση αλλά και από την ύπαρξη της κοινωνικής συναίνεσης.

Συγκεκριμένα, στα πλαίσια της ελλειπούς ή της υπό καθυστέρησης εφαρμογής της φορολογικής πολιτικής, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής είναι περιορισμένη και αμφισβητήσιμη. Είναι λογικό πως οι νομοθετικές πράξεις δημοσιονομικού χαρακτήρα και οι διαρθρωτικές μεταρρυθμίσεις μπορούν να λειτουργήσουν αποδοτικά, μόνο υπό όρους πλήρους και έγκαιρης εφαρμογής. Είναι χαρακτηριστικό δε, πως η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής είναι αδύνατο να επιτευχθεί με ευκαιριακά μέτρα, διότι συνιστά

ένα φαινόμενο αρκετά πολύπλοκο, το οποίο χρήζει μεθόδευσης και προγραμματισμού των εκάστοτε ενεργειών. Η μεθόδευση είναι απαραίτητη, διότι η φοροδιαφυγή εξαρτάται όχι μόνο από φορολογικούς και οικονομικούς παράγοντες, αλλά και από το συνδυασμό πολλών άλλων παραγόντων, όπως για παράδειγμα από την πολιτική πρωτοβουλία όσων ασκούν κάθε φορά την οικονομική πολιτική. Ως εκ τούτου, εάν όλα τα κρίσιμα χρόνια οι εκάστοτε κυβερνήσεις λάμβαναν σοβαρά υπόψη την αντιμετώπιση του εξεταζόμενου φαινομένου και έθεταν σε εφαρμογή μια ορθολογική, δημοσιοοικονομική πολιτική, η περιστολή έστω ενός μέρους του φαινομένου της φοροδιαφυγής, θα ήταν αρκετή για να μειωθεί το δημοσιονομικό έλλειμμα.

Από το σύνολο των μέτρων που λαμβάνονται διαρκώς στην Ελλάδα κατά την κρίσιμη περίοδο της δημοσιονομικής προσαρμογής, διαφαίνεται η μεγάλη βεληνεκούς προσπάθεια καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Τα επανειλημμένα κύματα φορολογικών μέτρων θα πρέπει να αποθαρρύνουν τη διάπραξη αδικημάτων σχετικών με τη φοροδιαφυγή, ώστε το ποσοστό των διαφυγόντων εσόδων του κράτους εξαιτίας της φορολογικής παραβατικότητας να ελαχιστοποιηθεί. Στόχος του κράτους για να εξασφαλίσει την ύπαρξη δημοσιονομικής ισορροπίας, είναι η αποτελεσματική αντιμετώπιση των φορολογικών αδικημάτων και των στρεβλώσεων που δημιουργούνται εξαιτίας αυτών. Προκύπτει, επομένως, πως οι προσπάθειες εκ μέρους της νομοθετικής εξουσίας και της διοικήσεως θα πρέπει να καταστούν περισσότερο έντονες και συνεπείς, προκειμένου να υπάρξει η αναμενόμενη πρόοδος στον τομέα της καταπολέμησης του εξεταζόμενου φαινομένου.

Βιβλιογραφία

Ελληνόγλωσση

Αλτιπαρμάκης, Χ. (2015). *Κώδικας φορολογικής διαδικασίας Ν. 4174/2013, επικαιροποιημένος με τους Ν. 4254/2014, Ν. 4321/2015, Ν. 4342/2015 ενημερωμένο μέχρι τον Ν. 4346/2015 και με την ΠΟΛ.1252/23.11.2015: νέο ποινολόγιο*. Αθήνα : Αρναούτη.

Βασαρδάνη Μ (2011) Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα: Μια γενική επισκόπηση. Οικονομικό Δελτίο Τράπεζα της Ελλάδος. Τεύχος 35. Σελ. 15-25

Γεωργίου Ε. (2013) Η χρήση των μετρητών και των ηλεκτρονικών τρόπων πληρωμής. Οικονομικό Δελτίο. Τράπεζα της Ελλάδος. Τεύχος 41. Σελ. 33-48

Γλύκου, Ι. (2009). *Κράτος και Φορολογική Πολιτική: Μία ιστορική και θεωρητική προσέγγιση και η περίπτωση της Ελλάδας*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας Α.Ε.

Δημήτραινας, Γ. (2011). *Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, ζητήματα φοροδιαφυγής στο εισόδημα, στο Φ.Π.Α. και στα φορολογικά στοιχεία*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη

Δημητρακόπουλος Ι. (2014). *Διοικητικές κυρώσεις και Θεμελιώδη Δικαιώματα*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη

Καραγιώργας, Δ. (1981). *Οι δημοσιονομικοί θεσμοί*. Αθήνα: Παπαζήση

Μαντζούφας, Π. (2017). Επιπτώσεις της κακής νομοθέτησης στα θεμελιώδη δικαιώματα των πολιτών και στην Οικονομία. *Εφημερίδα Διοικητικού Δικαίου*. τ. 5. Σελ.

Μάλλιου Α. (2016). Οι φορολογικοί έλεγχοι σε φυσικά πρόσωπα κατά την τελευταία πενταετία *Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας*. Τεύχος 70. Σελ. 289-290

Τάτσος Ν. (2001). *Παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα*. Αθήνα: Παπαζήση

Τσιρωνάς Α. (2016). Εξοντωτικές φορολογικές κυρώσεις και φορολογική αποτελεσματικότητα- Δύο έννοιες αντιστρόφως ανάλογες. *Διοικητική Δίκη*. Τεύχος 2. Σελ. 197-206

Πανταζόπουλος, Π. (2012). *Τα Συνταγματικά Όρια του φορολογικού Ελέγχου. Το θεσμικό πλαίσιο και οι παθογένειες της φορολογελεγκτικής διαδικασίας*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη

Παπακυριάκου Θ. (2005). *Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο. Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη*. Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Σάκκουλας Α.Ε

Χρυσανθάκης, Χ. (2018). *Διοικητικό Πρωτοδικείο. Εφαρμογές Διοικητικού Ουσιαστικού & Δικονομικού Δικαίου*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη 2018

Ξενόγλωσση

European Commission COM (2018) 118 final

European Commission COM (2017) 781 final

European Commission COM (2017) 780 final

European Commission COM (2017) 778 final

European Commission COM (2016) 148 final

International Monetary Fund (2013). Greece, Selected Issues. Country Report No. 13/155.

Mylonas P. (2016). Increasing cashless transactions shrink the shadow economy and support activity, Greece, Macro View, National Bank of Greece

OECD (2011). OECD Economic Surveys: Greece 2011. OECD Publishing.

OECD (2016). OECD Economic Surveys: Greece 2016. OECD Publishing.

Εκθέσεις

Τράπεζα της Ελλάδος (2010). Έκθεση του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος για το έτος 2009.

Τράπεζα της Ελλάδος (2011). Έκθεση του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος για το έτος 2010.

Τράπεζα της Ελλάδος (2014). Έκθεση του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος για το έτος 2013.

Μελέτες

IOBE (2015). Τα δεδομένα της Οικονομίας: Τα ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής και η φοροδιαφυγή

Οργανισμός Έρευνας και Ανάλυσης διαΝΕΟσις (2016). ErnstYoung. Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα. Αιτίες, Έκταση και Προτάσεις Καταπολέμησής της.

Ομιλίες

Γιανναδάκη Ε. (2015). Ομιλία της Προέδρου της Ένωσης Διοικητικών Δικαστών στην Τακτική Γενική Συνέλευση. 11 Φεβρουαρίου 2017

Thomsen P. (2013). Speech at the 17th Economist Roundtable with the Government of Greece. 15 April 2013

Ιστοσελίδες

<http://www.publicrevenue.gr/kpi/public/archive/29522/> τελευταία ενημέρωση 6 Φεβρουαρίου 2017, πρόσβαση στις 8 Νοεμβρίου 2017

Κυκλοφορία στις 5 Ιουνίου 2015 <https://www.newsbeast.gr/financial/arthro/829184/ola-osa-prepei-na-xerete-gia-ton-panapatrismo-kefalaion-stin-ellada> πρόσβαση στις 11 Δεκεμβρίου 2017

<http://www.publicrevenue.gr/elib/about> πρόσβαση στις 28 Δεκεμβρίου 2017

https://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion/a-huge-problem_en πρόσβαση στις 5 Ιανουαρίου 2018

<http://www.skai.gr/news/finance/article/364288/staikouras-molis-100-ekat-euro-se-3-hronia-esoda-apo-ti-forodifugi/#ixzz58OWM87iT> τελευταία ενημέρωση 11 Ιανουαρίου 2018, πρόσβαση στις 21 Ιανουαρίου 2018

<http://www.kathimerini.gr/916259/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/an8rakes-o-8hsayros-apo-listes-lagkarnt-kai-mporgians>, πρόσβαση στις 21 Ιανουαρίου 2018

Κυκλοφορία στις 25 Νοεμβρίου 2017 <http://www.cnn.gr/oikonomia/story/107069/meionei-ta-forologika-prostima-i-aade-hpioteris-kyroseis-me-anadromiki-efarmogi> πρόσβαση στις 26 Ιανουαρίου 2018

<http://www.aade.gr/polites/eisodema/karta-apodeixeon>, πρόσβαση στις 29 Ιανουαρίου 2018

Κυκλοφορία στις 5 Ιουνίου 2015. <http://www.capital.gr/tax/3032242/ethelontiki-forologiki-summorfosi>, πρόσβαση στις 9 Φεβρουαρίου 2018

<https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2013/cr13155.pdf>, πρόσβαση στις 24 Φεβρουαρίου 2018

Κυκλοφορία στις 2 Ιουλίου 2017. <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/35737>, πρόσβαση στις 24 Φεβρουαρίου 2018

<http://www.kathimerini.gr/928648/article/epikairothta/kosmos/analysh-pws-na-ay3hsete-th-forodiafygh>, Κυκλοφορία στις 29.9.2017, πρόσβαση στις 1 Μαρτίου 2018

<http://www.enikonomia.gr/economy/172741,listes-forodiafygis-kai-lathremporiou-katethese-sti-vouli-to-ypoi.html>, πρόσβαση στις 1 Μαρτίου 2018

<https://www.dikaiologitika.gr/eidhseis/oikonomia/175109/i-katarrefsi-ton-forologikon-esodon-me-stoixeia>, πρόσβαση στις 6 Μαρτίου 2018

https://europa.eu/european-union/topics/taxation_el, πρόσβαση στις 9 Μαρτίου 2018

Κυκλοφορία στις 23.11.2017 <http://www.iefimerida.gr/news/378076/sti-dimosiotita-listes-forodiafygis-kai-lathremporioy-dis-eyro#ixzz58OWwoPaR>, πρόσβαση στις 10 Μαρτίου 2018

Κυκλοφορία στις 7.9.2016 <http://www.kathimerini.gr/873738/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/anefarmosta-ta-metra-gia-to-la8remporio>, πρόσβαση στις 10 Μαρτίου 2018

http://www.seepe.gr/index.php?option=com_content&view=article&id=152&Itemid=219&lang=el, πρόσβαση στις 14 Μαρτίου 2018

https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/economy-finance/ip064_en.pdf, πρόσβαση στις 15 Μαρτίου 2018

Κυκλοφορία στις 15.5.2016 <http://www.kathimerini.gr/859760/gallery/epikairothta/ellada/h-xamenh-eykairia-ths-kartas-apodei3ewn>, πρόσβαση στις 20 Μαρτίου 2018